
Poder de Policía, guías de remisión, e infracciones: algunas reflexiones a partir de nuestro derecho positivo

Eduardo Sotelo Castañeda

Abogado. Profesor de derecho tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. *Master* en derecho por la Universidad de Chicago (USA).

Luis Vargas León

Bachiller en derecho. Asistente de docencia de derecho tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Miembro de la Asociación Civil *Ius et Veritas*.

1 Introducción.

El ejercicio profesional nos pone en contacto cotidiano con una serie de fenómenos e instituciones que muchas veces simplemente aceptamos como dados. En esta oportunidad, el enfrentamiento de una multiplicidad de problemas de aplicación de un reglamento dictado por una administración pública fue torciendo paulatinamente nuestra atención desde la diseminada casuística que motivó el interés inicial, hacia una serie de temas más amplios y generales de cuya intelección pareciera depender en parte la asimilación del problema y, quién sabe quizás, el planteamiento serio y responsable de alguna que otra solución que debería pronto llegar.

El reglamento al que aludimos es el Reglamento de Comprobantes de Pago en la parte específicamente dedicada a la regulación del documento denominado guía de remisión. En tal sentido, el presente artículo pretende llamar la atención sobre diversos aspectos de la regulación vinculada con las guías de remisión, que parecieran haber excedido ciertos criterios de legalidad y racionalidad que deben orientar tanto la imposición

de deberes a los administrados como la sanción por su incumplimiento.

Con tal propósito, hemos dividido nuestro trabajo en cuatro partes. En primer término, repasaremos algunos conceptos generales que buscan resaltar el estado actual de los fundamentos que posibilitan y legitiman la intervención estatal en la vida económica de los particulares y los límites con los que cuenta tal intervención. Luego, incidiremos en la forma en que estos conceptos generales se plasman positivamente, contrastándolos con los principales aspectos de la normativa relacionada con las guías de remisión. En tercer lugar, analizaremos el diseño normativo y la configuración de las infracciones vinculadas con el incumplimiento de los deberes referidos a las guías de remisión, para terminar pasando revista a algunos de los problemas que ha generado la aplicación de esta figura y que fueron el pretexto para “perpetrar” este trabajo.

Finalmente, antes de exponer nuestras ideas debemos ofrecer una disculpa pues, casi tan pronto como se ponía a punto el artículo, constatamos que los temas abordados parecerían haber alcanzado, sin

querer queriendo, una excesiva dispersión. Cosa exagerada para algunos, estaba ya hecho, y no sin justificación todo quedó allí; sería justo precisar que lo que en esta dispersión temática existe resulta por lo menos cierto y pertinente.

2 De la intervención estatal en la vida económica de los particulares y los límites al poder de policía.

“Las normas administrativas reflejan con bastante fidelidad los caracteres permanentes de su autor. La circunstancialidad de los reglamentos; su consustancial fugacidad; el detallismo absorbente; el casuismo, inmediatamente caducado ante las transformaciones sociales y administrativas incesantes; su tendencia hacia la objetualización de los ciudadanos, cuya independencia o libertad, o cuyas iniciativas y facultades rara vez respetan; su interpretación extensiva y absorbente de toda competencia administrativa y aun la constante autodefinición de nuevas competencias; su esquematismo, tomado del propio ambiente burocrático, desconocedor, cuando no impugnador, de la complejidad del mundo social y económico, son todas ellas notas que tienden a estar presentes con bastante frecuencia en las normas emanadas por la administración⁽¹⁾”.

La cita precedente da buena idea de los vicios de los que el poder reglamentario del Estado puede terminar adoleciendo, cuando por exceso o defecto, desborda los límites y cauces que se le tiene deparado dentro del ordenamiento democrático de un Estado de Derecho. Este es precisamente el tema central del presente artículo, que nos sirve de pretexto para repasar previamente algunos conceptos generales que consideramos vinculados con el tema principal y el caso de las guías de remisión.

2.1 Constitución económica y crisis del Estado social de derecho.

Para comprender el rol del Estado en la economía y los límites de su intervención, debemos referirnos en primer orden al concepto denominado **Constitución económica**. Por Constitución económica se entiende aquel marco jurídico fundamental que, recogido en la norma de mayor rango en los sistemas jurídicos constitucionales, garantiza la estructura y el funcionamiento de las actividades económicas⁽²⁾. Los textos constitucionales modernos han cuidado de contener los tipos de cláusulas que configuran una Constitución económica de la forma en que la hemos entendido. La Constitución Política del Perú de 1993 no es una excepción a esta regla.

Al respecto, el profesor Ochoa Cardich afirma que la Constitución Política de 1993 refleja la crisis a nivel mundial del Estado de bienestar que había recibido una cristalización en el plano jurídico constitucional bajo la fórmula del Estado Social de Derecho⁽³⁾. El Estado Social de Derecho es una ordenación jurídica que acepta los principios básicos del Estado liberal tales como la democracia, la libertad, la propiedad, la igualdad, pero los modula y complementa para adaptar el Estado a las condiciones sociales de la civilización industrial y post-industrial y, a su vez, para evitar el conflicto social mediante la integración en la sociedad de la pluralidad de clases e intereses antagónicos existentes⁽⁴⁾. El Estado, dentro del Estado Social de Derecho, se hace de esta forma cargo de lo que se denomina la procura existencial, o sea, de llevar a cabo las medidas que aseguran al hombre las posibilidades de existencia que por sí mismo no puede asegurarse, sin limitar este espectro a favor de un sector determinado de la sociedad sino extendiéndolo a la sociedad toda⁽⁵⁾. La formulación jurídica del Estado como un Estado social de Derecho

(1) GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo I*. 4ta.ed. Madrid: Editorial Civitas, 1986. p.73.

(2) OCHOA CARDICH, César. *Constitución Financiera: Bases del Derecho Constitucional Tributario*. En: *La Constitución de 1993. Análisis y Comentarios I*. Serie: Lecturas sobre Temas Constitucionales 10. Lima: Comisión Andina de Juristas, 1994. p.127.

(3) Ibid; p.128.

(4) “En el Estado social de derecho, por tanto, los poderes públicos asumen como tarea fundamental la de llevar a cabo una verdadera reformatio (G. Dossetti) de las estructuras sociales y económicas. Consecuentemente, la Administración, además de soporte de prestaciones, es también conformadora del orden social.” MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Sebastián. *Derecho Administrativo Económico I*. Madrid: Distribuciones de la Ley, 1988. p.38.

(5) DESDENTADO DAROCA, Eva. *La crisis de identidad del Derecho Administrativo: privatización, huida de la regulación pública y administraciones independientes*. Valencia: Tirant le Blanch, 1999. Pp.49 y ss.

modula, inexorablemente, la actividad de la administración pública, y su rol dentro de la sociedad se ve radicalmente transformado.

En este marco, se entiende por qué se atribuye teóricamente al Estado, dentro de una economía social de mercado como aquella enunciada por nuestra Carta de 1993⁽⁶⁾, un rol de promoción y un rol subsidiario -es decir, cuando la iniciativa privada falla y es necesario que exista algo, el Estado lo debe hacer-. Se reconoce, por ende, la posibilidad de una intervención estatal, o de la búsqueda de una vía intermedia que concilie el respeto de la libre iniciativa con una orientación o rectoría del Estado en el desarrollo del país que materialice el componente social⁽⁷⁾. A estos efectos, resulta funcional la distinción certera que realiza García Pelayo entre los conceptos de economía libre, economía social y economía dirigida o controlada de mercado⁽⁸⁾.

En palabras de Bermejo Vera, en el sistema de economía social de mercado la iniciativa pública debe participar activamente en la ordenación y dirección del proceso económico para asegurar la plena satisfacción de las prestaciones sociales consagradas en la normativa constitucional, sin que, al mismo tiempo, se prive de sentido a la iniciativa económica privada sin justificación suficiente⁽⁹⁾.

Sin perjuicio de lo dicho, la realidad pareciera corregir los enunciados textuales de nuestra Constitución económica. En efecto, la Constitución peruana de 1993, muy a pesar de su recurrencia a predicados sociales⁽¹⁰⁾ y a su opción declarada a favor de una economía social de mercado, habría, en realidad,

encuadrado su marco económico dentro de un “Estado de Derecho post-social que en materia económica se basa en la libertad, la propiedad y el mercado⁽¹¹⁾.”

En este orden de ideas, entonces, el mismo Ochoa Cardich concluye que, dentro de la onda neoliberal del así cimentado Estado post-social de derecho, se ha “eliminado, suprimido o congelado en la Carta de 1993 aquellas previsiones constitucionales que habilitaban el intervencionismo económico estatal⁽¹²⁾.”

Y es que estas afirmaciones no son sólo constatables como evidentes sino que, prácticamente, responden a los “signos de los tiempos.” El Estado Social de Derecho tuvo indudable éxito y expansión durante un amplio período que va de la Segunda Guerra Mundial hasta principios de los años setenta, en que una nueva recesión mundial, incremento del desempleo y aumento del peso relativo de los costes de las prestaciones y servicios sociales afectaron la financiación de un Estado de Bienestar. La crisis que sobrevino al Estado Social no fue sólo de financiamiento sino también de eficacia y legitimidad. Mientras que en el mercado los particulares actuando en función de sus propios intereses lograban también la satisfacción de los intereses generales, en el ámbito de gobierno la satisfacción de los intereses de los ciudadanos dependía de la proclividad de burócratas, legisladores y gobernantes a la sublimación de sus intereses privados.

El sobredimensionamiento del sector público, la necesidad de reducir déficits, la teoría de los fallos

(6) Constitución Política del Perú, 1993. “Artículo 58: La iniciativa privada es libre. Se ejerce en una economía social de mercado (...).”

(7) OCHOA CARDICH, César. *Bases Fundamentales de la Constitución económica de 1993*. En: *La Constitución de 1993. Análisis y Comentarios II*. Serie: Lecturas sobre Temas Constitucionales 11. Lima: Comisión Andina de Juristas, Lima, 1995. p.90.

(8) En la economía libre, la economía de mercado responde al tradicional modelo liberal en el que el Estado se limita a crear un orden jurídico objetivo e imparcial, sin él mismo actuar ni orientar las líneas político-económicas, o lo que es lo mismo, sin condicionar, corregir ni planificar a los agentes económicos. Por contraste, la economía social de mercado admite la intervención del Estado para garantizar la competencia, asegurar el mercado cuando éste no existe o es defectuoso y proporcionar a los ciudadanos un mínimo de bienestar que rebasaría las posibilidades del mecanismo del Estado liberal. La economía dirigida o controlada de mercado, por último, añade al modelo de economía social de mercado, primero, correcciones estatales a la autorregulación del mercado por el propio mercado, en vista de la existencia de efectos sociales no queridos; y, segundo, una planificación que aunque no coactiva, condiciona, estimula o encauza la actuación empresarial privada hacia la realización de planes nacionales que persiguen objetivos nacionales no dejados al libre juego del mercado. Citado por: BERMEJO VERA, José. *Derecho Administrativo. Parte Especial*. Madrid: Editorial Civitas, 1994. p.648.

(9) Ibid.; p.652.

(10) Ver, por ejemplo, los artículos 43, 44 y 58.

(11) OCHOA CARDICH, César. *Constitución Financiera: Bases ...* Op.cit.; p.128. Esta idea es compartida y confirmada por un grupo de economistas nacionales quienes critican el excesivo peso que se ha dado, en la práctica, al mercado como sistema económico en desmedro de la función social que le compete al Estado. Al respecto, ver: Entrevista a Jorge GONZÁLEZ IZQUIERDO. *El modelo económico adoptado por el Proyecto de Constitución de 1993*. En: *Ius et Veritas. Revista editada por estudiantes de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú*. No.7. Lima, 1993. p. 206.

(12) Ibid.

del mercado, la presión de la globalización de la economía y el ensalzamiento de la competencia y de la actividad privada, ha llevado en tiempos presentes a dos formas de privatización: la desnacionalización o transferencia de la propiedad de los activos públicos al sector privado y la liberalización o desregulación de los monopolios públicos. La administración ya no actúa como agente empresarial o económico en el mercado, pero lo regula en aras del interés general, de la competencia y de la protección de intereses de los ciudadanos y, además, controla la conformidad de la actuación de las empresas a esta regulación. La desregulación y la privatización han ido acompañadas de un fuerte movimiento de “nueva regulación”⁽¹³⁾. La privatización y la liberalización no han generado un repliegue generalizado de la administración ni de la actividad administrativa, sino la creación de administraciones *ad hoc* independientes y una intensificación de la actividad de policía de la administración pública. “La actividad de producción y prestación directa de bienes y servicios ha retrocedido, pero en cambio ha avanzado sustancialmente la actividad de regulación y de control”⁽¹⁴⁾.

En resumen, actualmente la actividad administrativa y el derecho administrativo no se han reducido, pero sí han cambiado. La administración ha adquirido un nuevo papel de regular, supervisar y controlar los mercados para garantizar su funcionamiento conforme al principio de libre competencia. “La actividad de prestación tan característica de las sociedades europeas en los últimos tiempos se repliega en favor de la actividad de limitación y sus técnicas (reglamentación, autorización, prohibición y sanción), que vienen ahora acompañadas de la multiplicación de las administraciones independientes”⁽¹⁵⁾.

Este es, pues, el escenario en el cual nos movemos, una Constitución que opta por un marco conceptual económico cuyo diseño e implementación son disonantes con el contenido esencial e histórico de dichos conceptos, pero no con el contexto evolutivo

de las concepciones acerca del rol del Estado en la actividad económica. La visión moderna preponderante en la economía globalizada reserva a la administración un papel regulador, supervisor y controlador de los mercados para garantizar su funcionamiento en libre competencia, la actividad administrativa de limitación y sus técnicas son el tema de hoy.

2.2 Policía y poder de policía.

El administrado es cualquier persona natural o jurídica en su relación con una administración pública. Este particular al desplegar su personalidad dentro de la sociedad resulta titular de una gama de situaciones jurídicas que, de manera generalizada, siguiendo a García de Enterría, se catalogan dentro de dos categorías, a saber, situaciones jurídicas de ventaja o activas y situaciones jurídicas de desventaja, de gravamen o pasivas. En la primera categoría se agrupan las potestades, los derechos subjetivos y los intereses legítimos; y, en la segunda, la sujeción, el deber y la obligación.

La sujeción es el término que corresponde correlativamente al de la potestad por el lado del Estado, aunque no sólo de él -porque puede darse el caso de sujeción a potestades de las cuales son titulares otros administrados-. Lo importante es que todo administrado está sometido a las potestades de la administración, en el sentido que estar “sujeto” implica encontrarse en la eventualidad de soportar los efectos de la potestad de otro sobre la propia esfera jurídica. Una vez que ha sido ejercida la potestad se da lugar a otras figuras jurídicas subjetivas, derechos, obligaciones distintas de la sujeción.

Ensayando una enunciación de los supuestos de la actuación administrativa de limitación de derechos, es decir, con incidencia en situaciones jurídicas activas de los administrados, éstas pueden ser: sacrificio de situaciones de mero interés, limitaciones de derechos, delimitaciones administrativas del contenido normal de derechos,

(13) “Nueva regulación” que tendría una doble finalidad: de un lado, evitar el mantenimiento o la formación de situaciones monopolísticas u oligopolísticas, fomentando la competencia y el acceso de nuevas empresas; y, velar por un adecuado funcionamiento del mercado y por la eliminación de prácticas de competencia desleal entre los actores privados; y, de otro lado, salvar las críticas dirigidas a las privatizaciones y preservar el interés de los ciudadanos en que la prestación de los servicios que se consideren esenciales responda a características de regularidad, continuidad, universalidad, calidad y accesibilidad económica. DESDENTADO DAROCA, Eva. Op.cit.: p.168.

(14) Ibid.: pp. 169-170.

(15) Ibid.: p.190.

potestades ablatorias (reales, como la expropiación), prestaciones forzosas (personales y reales, como las tributarias), la imposición de deberes y las sanciones.

La imposición de deberes implica la necesidad de que un sujeto adopte un cierto comportamiento, consistente en hacer, no hacer o padecer. A diferencia de la imposición de obligaciones, en el deber el comportamiento requerido no se articula recíprocamente como derecho de otra persona o sujeto. Cuando se habla entonces de imposición de deberes, se trata de casos en los que la administración impone a los administrados deberes de comportamiento que no enriquecen el patrimonio de aquélla o su organización, sino que se hacen surgir por puras consideraciones abstractas de interés público. Frente a estos deberes no se encuentran derechos de la administración sino una potestad, que le permite imponerlos y vigilar su cumplimiento⁽¹⁶⁾. Para García de Enterría, la imposición de deberes excede en estricto el campo propio del derecho administrativo, cuando, entre otros, se ejerce por medio de normas de formulación administrativa (reglamentos) -que es campo normativo, según su enunciado- o bien cuando la vigilancia de un deber que surge de la norma es confiada a la administración a la que se atribuye para tales efectos poderes de inspección o control, con facultad para definir la extensión concreta del deber legal y poderes de sanción o de denuncia ante un órgano sancionador.

Las limitaciones de carácter administrativo exteriorizan la necesidad pública de reglamentar, regular, ordenar, limitar e imponer otras conductas, por razones de bien común⁽¹⁷⁾. Se denomina genéricamente reglamento a toda norma escrita dictada por la administración; genéricamente también, en el reglamento, a diferencia de lo que ocurre con la ley, no se expresa una hipotética voluntad general sino una regla técnica, o como señala García de Enterría, una “ocurrencia de los funcionarios”⁽¹⁸⁾.

El reglamento denominado jurídico afecta directa e inmediatamente a los ciudadanos en cuanto tales, mientras que los reglamentos llamados administrativos no inciden directamente en la esfera

de los particulares, salvo eventualmente de los que puedan estar en relación de supremacía especial, centrándose específicamente en el ámbito doméstico de la organización.

A aquella facultad, atribución o competencia de un órgano público de limitar los derechos individuales por razones de interés general, a través de mandatos jurídicos normativos, se ha llamado poder de policía. Al lado del poder de policía, es dable distinguir con Dromi, la mera policía, como una parte de la función administrativa, que tiene por objeto la ejecución de las leyes de policía. La policía así descrita se manifiesta a través de normas particulares (actos administrativos), que constituyen la individualización o concreción de normas jurídicas generales o abstractas. El poder de policía, por su parte, es considerado como parte de la función legislativa -más que de la propia o clásicamente administrativa, como también lo afirma García de Enterría-, que tiene por objeto la promoción del bienestar general, regulando a este fin los derechos individuales, reconocidos expresa o implícitamente por la Constitución. El poder de policía se manifiesta a través de normas generales, abstractas, impersonales y objetivas.

Dado que compete al Estado cumplir la función de asegurar el imperio del derecho y pretender el objetivo de una justa convivencia social, puede él imponer limitaciones en la forma, modo o extensión del goce de los derechos. Las limitaciones así impuestas en ejercicio del poder de policía, si bien aparecen de primera impresión como establecidas en beneficio del Estado son, en definitiva y en realidad, impuestas para el bien de la comunidad toda, pues se intenta con ellas una protección en defensa del interés social al equilibrar la extensión de los derechos de un individuo, respecto de otros, y respecto del Estado mismo⁽¹⁹⁾. Con esto pasamos a desarrollar los límites del ejercicio de este poder del Estado.

2.3 Límites al ejercicio del poder de policía.

Cuando se llega al tema de reconocer límites a la actuación del poder público opera un fenómeno

(16) GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo II*. 3ra.ed. Madrid: Editorial Civitas, 1991. p.126.

(17) DROMI, José Roberto. *Derecho administrativo*. Tomo 2. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1992. p.50.

(18) GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo I*. Op.cit.: p.183.

(19) DROMI, José Roberto. Op.cit.: p.70.

curioso. Tal parece como si una regla fluyera naturalmente del estado de las cosas y nos dictaminase cautela máxima y estrictez interpretativa a la hora de delinear los límites o bordes del poder público o de policía del Estado. Y lo curioso radica en la ironía de pensar el límite o la restricción al poder como extraño o exógeno al poder mismo, cuando en realidad las limitaciones son tan consustanciales al poder como lo es la propensión de quien lo ostenta a abusar de él en su ejercicio. El hombre siempre tiene más poder que capacidad para usarlo. El efecto de ver los límites al ejercicio del poder público o de policía tan lejos, cuando en realidad están tan cerca, motiva el siguiente repaso sucinto.

2.3.1 De cómo el Estado es un medio y se define por sus funciones.

Con Rousseau encontramos meridianamente desarrollada la explicación sobre la funcionalidad del Estado a los fines del ser humano. En *El Contrato Social*, Rousseau narra cómo en cierto estadio a los hombres, sin posibilidad de crear o engendrar nuevas fuerzas, no les quedó más que unir y dirigir aquellas existentes y, para conservarse, formar una suma de fuerzas en agregación, que pudiese superar aquella resistencia y hacerlas obrar en un solo móvil, pero sin comprometer la fuerza y la libertad de cada uno de los hombres⁽²⁰⁾. Tal asociación debía, por tanto, defender y proteger de toda la fuerza común la persona y el patrimonio de cada uno de los conformantes de la asociación y, sin embargo, la persona mediante la unión debía seguir obedeciendo a sí mismo y quedar tan libre como antes de ella.

Todo aquello que los individuos enajenaron en virtud del pacto social, de su libertad, poder y patrimonio, sólo es parte del todo en aquello cuyo uso importa a la comunidad; el soberano es el juzgador de dicha importancia. Empero, de conformidad con sus fines, ni el Estado ni el soberano pueden cargar a los partícipes del pacto con cadenas o cargas inútiles a la comunidad: bajo la ley de la razón, nada se hace sin causa, igual que bajo la ley de la naturaleza. Las leyes dentro del estado civil no son más que las condiciones ineludibles de la asociación civil, el pueblo desea el bien pero no siempre es capaz de verlo.

Luego, pues, de las luces públicas debe resultar la unión del entendimiento y de la voluntad en el cuerpo social, de ahí el exacto concurso de las partes, y finalmente la fuerza mayor del todo. Deriva de aquí la necesidad de un legislador. Platón (*La República*, *L. I*), había puesto ya en boca de Sócrates, en su diálogo con Trasímaco, el principio aquí involucrado. Dado que todo arte no busca el bien del propio artesano, sino de aquél a quien dicho arte se aplica, no existe disciplina que examine y ordene la conveniencia de aquél que se ha convertido en más fuerte sino por el contrario la del inferior y gobernado por ella, por lo que el gobernante, en tanto tal, sólo debiera ordenar lo que es conveniente para el gobernado. El legislador por ello, sin llegar a ser dios ni un ángel, es por su función un hombre extraordinario dentro del Estado.

2.3.2 Las potestades funcionales del Estado, formas y límites.

La mayoría de las potestades de la administración pública tiene el carácter de lo que se denomina potestades funcionales, es decir, aquéllas que han sido otorgadas para servir los intereses generales, puesto que el poder se ha otorgado en consideración no ya (o no solamente) de un interés propio de su titular sino en atención a un interés de otro sujeto o en atención a un interés objetivo de cuya satisfacción depende la legitimidad misma de su ejercicio⁽²¹⁾. A través de las potestades funcionales se lee, en suma y definitiva, la instrumentalidad originaria del Estado para con los fines del ser y la persona humana - extensión hecha para la personalidad jurídica a la cual alcanzan similares derechos a los aplicables a las personas físicas o naturales, en lo que resulte compatible-.

La imposición de conductas concretas que constituyen deberes, entendidos en sentido amplio, se lleva a cabo mediante la emisión de ciertos instrumentos de carácter jurídico: las leyes, los reglamentos, los contratos y los actos administrativos. Es mediante estos instrumentos que la administración concreta su intervención sobre la esfera jurídica de los particulares.

Entre la potestad y el derecho subjetivo media un acto de concreción que normalmente toma la forma

(20) Ver, por ejemplo, el artículo 29 de la Declaración Universal de Derechos Humanos:

“1. Toda persona tiene deberes respecto de la comunidad, puesto que sólo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad.”

(21) GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo II*. Op.cit.; p.29.

de actos administrativos de *ascertainment* o fijación, los que “en atención a las circunstancias concurrentes en cada caso, precisan en relación a un sujeto determinado el deber genérico impuesto en la norma y el alcance concreto del comportamiento exigible al sujeto gravado”⁽²²⁾.

Como se ve, desde el lado de las figuras activas del administrado, se edifica la figura tomada del derecho privado, y aplicable igualmente al derecho administrativo, del denominado derecho subjetivo. El derecho subjetivo parte de un reconocimiento de poder otorgado a favor de un sujeto concreto que puede hacer valer frente a otros sujetos, imponiéndoles obligaciones o deberes, en interés propio, reconocimiento que llama y exige, en último término, la tutela jurisdiccional de dicha posición⁽²³⁾.

Siguiendo a García de Enterría, el administrado puede ser titular de derechos subjetivos frente a la administración, por lo menos en tres supuestos típicos: los derechos de naturaleza patrimonial (obligacional o real); los derechos creados, declarados o reconocidos por actos administrativos singulares, a favor de una persona determinada; y, las situaciones de libertad individual articuladas técnicamente como derechos subjetivos. El problema realmente importante, en estos casos, es la extrema limitación de ámbito de estos derechos subjetivos. Ya que mientras en el derecho privado se establece una justicia distributiva de dar a cada cual lo suyo de modo tal que la norma objetiva se resuelve en una constelación de derechos objetivos, el derecho administrativo establece sus normas a partir de una valoración de los intereses colectivos, insertando los derechos subjetivos sin que ellos sean su materia predominante, y, por ende, sin atender de manera expresa o directa a la articulación de los intereses colectivos con los intereses privados⁽²⁴⁾. De allí, pues, lo ineludible de esclarecer los criterios teóricos que sirven para que el Estado y sus

gobernantes cumplan su función de hombres extraordinarios, y articulen el equilibrio correcto entre los intereses colectivos y los intereses privados.

2.4 Los límites

La arrogancia o presunción del estadista alcanza su grado más alto cuando intenta establecer todo al mismo tiempo y contra toda y cualquier tipo de oposición. Si bien al Estado le ha sido asignada la función de ponderar la valoración de los intereses colectivos y privados, ello no equivale a erigir su propio juicio en el estándar supremo del bien y del mal. Saber que tiene el rol de héroe extraordinario en una sociedad de hombres, y no de dioses ni ángeles, no puede llevarle a creer que él mismo -el Estado y sus gobernantes- es el único hombre sabio y valioso en el reino y que sus conciudadanos deben acomodarse a él y no él a ellos⁽²⁵⁾.

A decir de García de Enterría, es comprensible que el poder reglamentario deba encontrar un límite material en los principios generales del derecho, en tanto que éstos expresan los pensamientos jurídicos básicos de la comunidad, las ideas sustanciales que articulan y animan el ordenamiento en su conjunto. La administración no podría contradecir dichos principios porque ellos, como el ombligo al hombre, le recuerdan su origen. Qué duda cabe que en virtud de dichos principios el Estado se justifica y actúa⁽²⁶⁾.

2.4.1 El principio de legalidad y la materia reglamentaria.

El principio de legalidad que rige la actuación de la administración pública se basa en un determinado concepto de la situación del ciudadano en la sociedad y en el Estado que impulsó la Revolución Francesa. Los postulados esenciales de dicho concepto se encuentran recogidos precisamente en el texto de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789⁽²⁷⁾ y en la Declaración de la Constitución

(22) GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo I*. Op.cit.: p.34.

(23) GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo II*. Op.cit.: p. 37.

(24) Ante la pregunta relativa a la posibilidad de que los ciudadanos puedan, entonces, hacer valer normas que protegen derechos subjetivos, GARCÍA DE ENTERRÍA se detiene en la consideración de los medios que, como en el derecho francés, permitieron al administrado asegurar el cumplimiento de la ley por la administración. Ver: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Ibid.*; pp. 39 y 40.

(25) SMITH, Adam. *The Theory of Moral Sentiment*. Ciudad: Liberty Classics, 1982. pp. 233-234.

(26) GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo I*. Op.cit. p.202.

(27) “La libertad consiste en poder hacer todo lo que no perjudica a otro; así los derechos naturales de cada hombre no tienen otros límites que los que aseguran a los demás miembros de la sociedad el goce de esos mismos derechos. Estos límites no pueden ser determinados más que por la Ley” (artículo 4).

francesa de 1793⁽²⁸⁾. Modernamente, las ideas históricamente victoriosas en la Revolución Francesa se encuentran incorporadas a textos internacionales con alcance prácticamente mundial, tal como la Declaración Universal de Derechos Humanos⁽²⁹⁾. Esta misma enunciación provoca la entronización de un verdadero derecho subjetivo, otorgado a cada individuo, para proteger y defender su libertad cuando ésta se sienta injusta o injustificadamente amenazada o atacada por la actuación de la administración pública.

El cumplimiento de la legalidad es para la administración un deber de carácter objetivo, derivado de la vinculación positiva que de dicha legalidad directamente resulta para ella⁽³⁰⁾. Está totalmente vedado que la administración pueda imponer medidas limitativas de los derechos basadas en su solo juicio ocasional, es decir, con prescindencia de norma legal que ampare la medida. Dicho deber, a decir de García de Enterría, está instituido por el ordenamiento no sólo con fines organizativos abstractos, o en función de intereses materiales colectivos, sino también y preferentemente, como una técnica de libertad de los ciudadanos, los que no pueden ser afectados o perturbados por la actuación de la administración en sus asuntos, intereses, materiales o morales, a condición de que se trate de actuaciones legítimas, cubiertas o amparadas por la ley.

Los derechos se ejercen según las leyes que reglamentan su ejercicio⁽³¹⁾. *Permissum videtur oinne quod non prohibetur* (debe entenderse permitido todo lo que no está prohibido) o nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe, rige la actuación privada, en contraste con el *Quae non sunt permissa prohibita intelligantur* (puede

entenderse prohibido lo no permitido) que rige, en principio, la actuación pública. Por lo que las limitaciones que no tengan contenido legislativo, por ejemplo un reglamento de policía que impone penas de policía sin previsión legislativa, son inconstitucionales pues no hay limitación sin ley.

La ley objetiva se descompone así, en situaciones jurídicas subjetivas cuando concurre un perjuicio y una ilegalidad proveniente de la actuación de la administración pública, pues al individuo se le atribuye automáticamente el derecho subjetivo a la eliminación de tal actuación ilegal⁽³²⁾. Las libertades públicas o derechos fundamentales se configuraron, en efecto, como límites materiales a la acción de los órganos de la administración, o más precisamente aún, para restringir la actividad de policía del Estado, entendida en el sentido estricto de la policía del orden público o de la libertad personal, como en el más genérico sentido de actividad administrativa de limitación⁽³³⁾.

Vinculado con el tema de la legalidad está el del ámbito del poder reglamentario del Estado. Hay aspectos dentro del ordenamiento que no se encuentran “administrativizados”, en el sentido que sobre ellos se construye un régimen en cuya aplicación no se le asigna a la administración papel alguno. De otro lado, dentro de las materias administrativas el derecho administrativo clásico distingue entre aquéllas que pertenecen al ámbito interno o doméstico de la administración y las que afectan, además, los derechos y deberes de los ciudadanos como tales. El primero ha sido, por antonomasia, campo propio de la normación reglamentaria y comprende los aspectos denominados en estricto organizativos, esto es, los que implican el

“La Ley no tiene derecho a prohibir más que las acciones perjudiciales a la sociedad. Todo lo que no está prohibido por la Ley no puede ser impedido y nadie puede ser forzado a hacer lo que ella no ordena” (artículo 5).

(28) “La Ley debe proteger la libertad pública e individual contra la opresión de los que gobiernan” (artículo 9).

(29) “2. En el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de sus libertades, toda persona estará solamente sujeta a las limitaciones establecidas por la ley con el único fin de asegurar el reconocimiento y respeto de los derechos y libertades de los demás, y de satisfacer las justas exigencias de la moral, del orden público y del bienestar general en una sociedad democrática.”

(30) El principio de sometimiento de la administración a la ley no siempre ha sido entendido del mismo modo. La norma puede condicionar la actuación de los sujetos de dos formas: como fundamento previo y necesario, de modo que el sujeto sólo puede operar lícitamente en la medida que la norma lo habilite para ello (vinculación positiva); o, como límite externo, de forma tal que mientras respete este límite el sujeto puede actuar sin necesidad previa de habilitación (vinculación negativa). La segunda concepción rompe con la idea *rousseauiana* de una ley que reduce las funciones judicial y administrativa a una simple tarea de aplicación mecánica a un caso concreto y reivindica una función de ejercicio más amplio para la administración –actuación discrecional–, consistente en la realización del interés público. Ver: SANTA MARIA PASTOR. *Fundamentos de Derecho Administrativo*, citado por: DESDENTADO DAROCA, Eva. Op.cit.: p. 25 y ss.

(31) DROMI, José Roberto. Op.cit.: p. 72.

(32) GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás–Ramón. *Curso de Derecho Administrativo II*. Op.cit.: p. 53.

(33) Ibid.: p.63.

ejercicio por la administración de una facultad de autodisposición o de disposición sobre sí misma - incluidas derivativamente las relaciones con aquéllos que se encuentran en sujeción especial⁽³⁴⁾ o relaciones subordinadas a la organización de la administración y sus exigencias: que es el caso de los agentes, usuarios o colaboradores-. En cambio, cuando se trata de cuestiones que perteneciendo al ámbito administrativo implican para los ciudadanos como tales la imposición de obligaciones o deberes, o la limitación de su libertad o de sus derechos, el reglamento actúa o sólo debe actuar como complemento de una ley, norma previa que resulta siempre necesaria. La ley podría en tales casos ampliar la materia reglamentaria pero sin tocar con ello el orden general de competencias constitucionales, apelando a la colaboración subordinada de y complementaria a una ley que ha perfilado y descrito el diseño inequívoco del mandato que será precisado por el reglamento. “El entramado básico del ordenamiento pertenece necesariamente a la Ley, dada su fuente de legitimidad y su función creadora irresistible; ella sola puede definir las situaciones básicas de los sujetos, sus deberes, obligaciones y derechos, las posiciones relativas de unos y de otros, que dan todo su sentido a la estructura ordinamental”⁽³⁵⁾.

Bajo tales criterios, un reglamento independiente, en el sentido de reglamentos que no precisan o desarrollan ninguna ley previa, únicamente cabría en el ámbito de las materias organizativas incluyendo relaciones de supremacía especial, y ello siempre que no afecte el núcleo de derechos básicos de los interesados, ya que esto último equivaldría a exceder el ejercicio de la facultad de autodisposición de la administración. El reglamento independiente no podría darse, entonces, en el caso del ámbito externo a la administración en el sentido que implique definición abstracta (desde la posición de supremacía general, es decir, la que atañe a la relación poder público-ciudadanos) de deberes y obligaciones para

los ciudadanos, porque esta materia normalmente se encuentra constitucionalmente reservada a la ley.

2.4.2 Límite de razonabilidad.

Dado que la regulación policial es una limitación a la libertad individual, aquélla está sujeta a “límites-garantía” (razonabilidad, intimidad, legalidad) de relevancia normativa, en cuanto al alcance y extensión del poder estatal para limitar reglamentariamente los derechos individuales. Ninguna libertad, en el sentido de derechos, es absoluta y, por ende, ella debe a veces ceder ante la autoridad del Estado. Admitimos como innegable que el Estado esté provisto de la fuerza universal y compulsiva para lograr el arreglo de la conducta de los individuos a la conveniencia colectiva, pero, la responsabilidad, entendida en sentido lato, de justificar una restricción, limitación por la vía de la regulación o prohibición, de las libertades individuales, debe recaer siempre en la entidad gubernamental que intenta imponer la restricción.

Con Siegan, consideramos que dentro de un sistema que se ha estructurado sobre la idea de la separación de poderes, cada sector del Estado debiera estar en capacidad de acreditar su autoridad para actuar, debiendo corresponder, entonces, al poder que actúa en cada caso la carga de justificar la restricción que pretende establecer. En lo que toca a libertades, la discrecionalidad gubernamental debe estar limitada a la implementación de restricciones esenciales y no extenderse a restricciones innecesarias y caprichosas, ya que “limitar las libertades arbitrariamente o sin ningún propósito es el epítome de la opresión”. Como mínimo, el gobierno debería probar que el propósito de la ley se encuentra constitucionalmente autorizado, que dicho propósito podrá concretarse mediante esa ley, que la ley no tendrá un impacto desproporcionado o caprichoso sobre la libertad y que el mismo propósito no puede lograrse a través de una ley menos perjudicial para la libertad⁽³⁶⁾.

(34) Las relaciones de supremacía o sujeción general son las que unen normalmente al Estado con cualquier ciudadano. De esta forma todo ciudadano está sujeto al poder de policía o al poder tributario. Pero en otros casos, la relación que une al administrado con la administración es mucho más intensa y especializada, existiendo un nivel de supremacía o sometimiento adicional que surge de un título específico (la prestación del servicio militar, el internamiento en un hospital público, la utilización de un servicio público, la prestación de trabajo como funcionario público, ponen a los administrados en esta especial posición de la cual surge el título o especialidad de la sujeción o sometimiento). Ver: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo I*. Op.cit.; p.210.

(35) Ibid.; p. 205.

(36) SIEGAN, Bernard. *Reforma Constitucional. Esbozando una Constitución para una República que emerge a la libertad*. Lima: Centro de Investigación y Estudios Legales (CITEL), 1993. p.57.

Enunciado en palabras de Dromi, el criterio de razonabilidad al que indirectamente se refiere Siegan implica que deben concurrir: 1) un fin público; 2) circunstancias justificantes; 3) adecuación del medio elegido al fin propuesto; y, 4) ausencia de iniquidad manifiesta⁽³⁷⁾. En suma, el principio de razonabilidad obliga precisamente a ponderar la prudencia de las consecuencias sociales de la decisión del soberano, para evitar, como dijimos, que el Estado cargue a los partícipes del pacto con cadenas o cargas inútiles a la comunidad y la arbitrariedad creada por “prohibiciones injustificadas” o por “excepciones arbitrarias”⁽³⁸⁾.

La guía de remisión sustenta un significativo número de los traslados de bienes que se producen dentro de nuestro territorio, lo que explica su por lo menos cuantitativa importancia (...) y la frecuente relación que con ella tienen diversos agentes del mercado

Equivale esta limitación a una especie de control de mérito de la regulación o actuación administrativa, en relación con su conveniencia o utilidad, es decir, importa el análisis de los beneficios económicos y sociales que produce la actuación restrictiva sobre los derechos o libertades. En igual sentido, Sweet & Maxwell se pronuncian por la aplicación de los controles judiciales sobre la regulación administrativa adoptando un *test* de propósito, relevancia, razonabilidad y sometimiento de la discreción administrativa, incluso cuando ella adopta forma normativa⁽³⁹⁾.

2.5 Orden económico “juridizado” y libertad de empresa.

Dentro de los principios jurídicos rectores del orden económico, Dromi coloca aquel consistente en

un orden económico “juridizado”, y lo explica afirmando la exigencia que una economía impone de una legislación adecuada para proteger la libertad de todos. En consecuencia, se requiere de una reglamentación a partir de principios claros que precisen las reglas de juego jurídico reglamentario sobre las ideas directivas de una legalidad con libertad, realidad, estabilidad, finalidad, simplicidad, publicidad, razonabilidad, responsabilidad y solidaridad que garantice la ecuación entre interés privado e interés público, entre libertad y “marcos regulatorios”, que no ahogue ni conculque la libertad de ser, crear y crecer⁽⁴⁰⁾.

Por su parte, Ochoa Cardich, luego de confesar su adhesión por lo que llama tesis del constitucionalismo social flexible y afirmar el carácter vinculante, además del sólo informador del ordenamiento jurídico, de los principios generales, enumera como bases de la Constitución económica peruana de 1993: el principio de subsidiariedad del Estado y el pluralismo económico; la economía social de mercado; el principio de libre competencia y la defensa de los consumidores; y, las garantías de la inversión nacional y extranjera⁽⁴¹⁾.

La desregulación jurídica de las actividades económicas es un requerimiento de la iniciativa privada en el marco de la libertad económica por la cual proscriben y se autoriza la derogación de las normas que traban irrazonablemente, so pretexto de poder de policía, el funcionamiento de los mercados y la competencia responsable. Este mismo principio, implica la simplificación reglamentaria, la desburocratización de trámites y el reordenamiento de procedimientos y comportamientos administrativos en procura de lograr el destrabe de la actividad económica y superar los obstáculos burocráticos a la competencia eficiente⁽⁴²⁾.

En esta línea resulta pertinente la mención al contenido esencial, núcleo verdaderamente irreductible o núcleo duro necesario, de la libertad de empresa, es

(37) DROMI, José Roberto. Op.cit.: p. 71. Asimismo, es ilustrativo a estos efectos el análisis que la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos realiza en el caso *Minnesota vs. Clover Leaf Creamery Co.* (449 U.S. 456 [1981]), citado por: SIEGAN, Bernard. Op.cit.: pp. 79-80.

(38) Ver, por ejemplo, “Artículo 30 Alcance de las Restricciones” y “Artículo 32 Correlación de Deberes y Derechos” de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

(39) SWEET & MAXWELL. *Administrative Law*. 3ra.ed. Londres: Ed. P.P.Craig, 1994. p 276.

(40) DROMI, José Roberto. Op.cit.: p. 168.

(41) OCHOA CARDICH, César. *Bases Fundamentales...* Op.cit.: p.87.

(42) Resulta ilustrativo lo señalado en este punto por el Documento de Trabajo No.002-2000. *Impulsando la Simplificación Administrativa*:

decir, aquel contenido de facultades que la hacen reconocible como tal derecho y sin el cual pierde su caracterización. Sebastián Martín-Retortillo, citando a A. Rojo, glosa la cuestión referente al núcleo irreductible de la libertad de empresa, descomponiéndola en tres dimensiones. En primer lugar, una libertad de acceso al mercado, lo que implica que cualquier persona puede crear empresas en cualquier sector económico -con la salvedad de los sectores que han sido legalmente reservados al sector público-. En segundo lugar, la libertad de ejercicio de la empresa, lo que comprendería una libertad de decisión y de competencia. Y, por último, la libertad de cesación en el mercado⁽⁴³⁾. En resumen, la libertad de empresa también expresa un sistema económico marcadamente descentralizado, en el que los centros de decisión son distintos y heterogéneos, referibles al mercado y no a la ordenación coactiva que realicen los poderes públicos, sin perder de vista que el propio principio de libertad de empresa exige la ordenación del mercado para garantizar la competencia dentro de él. Actividad interventora que debiera estar en todo caso conforme con el mercado. Al tratarse la libertad de empresa de una de las expresiones de la libertad, impone un carácter restrictivo a las intervenciones públicas que la limitan⁽⁴⁴⁾.

Todo lo dicho acerca de los límites debe, sin embargo, ponderarse a la luz de la justicia y equidad, que aconsejan que las limitaciones impuestas a manera de cargas a la administración estatal tengan como principio un carácter intermedio, es decir, ni dar al Estado la máxima ni la mínima deferencia, para evitar ser excesivamente permisivos o excesivamente estrictos con él. Tomando conciencia de que someter la voluntad del poder de dictar normas a un estricto o severo procedimiento de justificación puede comprometer su viabilidad y valor como poder del Estado, a más de encarecer el coste social de la regulación que, en porcentaje candorosamente mayoritario, debería, en principio, promover racionalmente el bien común.

Hasta aquí, entonces, hemos realizado la revisión pretendida a los conceptos más generales que nos llevan a visualizar cómo es que, dentro de la doctrina se ha desarrollado una extensa teorización acerca de las limitaciones que se impone al poder del Estado; limitaciones que se fundamentan no sólo en la naturaleza “ontológica” del Estado, sino también en la adopción constitucional de ciertos modelos económicos y en una fuerte corriente de constricción del poder estatal para reservarle el rol moderno de regular, supervisar y controlar los mercados y garantizar su libre funcionamiento. Descendamos ahora un tanto para concretar y contrastar esta constatación en el caso de la regulación, en nuestro sistema legal, de los documentos denominados guías de remisión.

3 La regulación sobre guías de remisión. Criterios para determinar su posible ilegalidad e irracionalidad.

Durante el desarrollo de sus operaciones, los agentes que actúan en el mercado se ven obligados a transportar bienes. El legislador ha decidido que cuando algunos de dichos traslados cumplan con determinadas características, ellos deberán ser sustentados con diversos documentos. La guía de remisión es, justamente, uno de esos documentos que debe sustentar el traslado de bienes en los casos en los cuales la normativa pertinente lo prevé.

3.1 Generalidades y normativa.

La figura típica y nominada de la guía de remisión, tal cual la conocemos en la actualidad, es relativamente reciente. En efecto, si bien con anterioridad existían algunas normas que de manera diseminada y asistemática obligaban a acreditar ciertos traslados de bienes con alguna documentación, se puede decir que es recién a partir de la entrada en vigencia del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia

Un Reto Pendiente. Área de Estudios Económicos del INDECOPI. Aprobado por la Resolución de la Presidencia del Directorio del INDECOPI No.020-2000, publicada el 10 de abril de 2000 en el Diario Oficial *El Peruano*. Sobre todo, los puntos 1., 2. y 3. del Documento.

(43) MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Sebastián. Op.cit.; p.168 y ss.

(44) Tres consecuencias directas derivadas del esquema expuesto referente a la libertad de empresa, como expresión del derecho de libertad, y sus posibles limitaciones por intervención pública, son: carácter restrictivo de todas las medidas limitativas de la libertad; exigencia de que sean proporcionales a los fines que pretenden alcanzar; y, sometimiento de la medidas restrictivas al principio de igualdad. Ver: MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Sebastián. Op.cit.; p. 171 y ss.

No.010-93-EF/SUNAT -publicada en el Diario Oficial *El Peruano* el 10 de febrero de 1993- que aparece integralmente regulada la guía de remisión como uno de los documentos que sustenta el traslado de bienes⁽⁴⁵⁾. A partir de ese momento, la regulación vinculada con las guías de remisión ha estado casi exclusivamente contenida, con paulatinas modificaciones, en los Reglamentos de Comprobantes de Pago que sucedieron al mencionado en el párrafo precedente⁽⁴⁶⁾.

Actualmente, la obligación de sustentar el traslado de bienes con guías de remisión se encuentra prevista genéricamente en el numeral 3. del artículo 87 y en el artículo 97 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo No.135-99-EF -en adelante, Código Tributario-⁽⁴⁷⁾.

A su vez, la regulación específica sobre la guía de remisión se encuentra, casi exclusivamente, contenida en el Capítulo V, Obligaciones para el traslado de bienes del Reglamento de Comprobantes de Pago vigente, aprobado por la Resolución de Superintendencia No.007-99/SUNAT, que tiene vigencia desde el 1 de febrero de 1999, de acuerdo con las modificaciones introducidas posteriormente a su articulado -en adelante, para referirnos al texto de dicho Reglamento, con las modificaciones introducidas en él, utilizaremos simplemente las siglas RCP-.

Cabe anotar que dicho Reglamento fue dictado al amparo de lo dispuesto por la Ley Marco de Comprobantes de Pago (en adelante, LMCP) -aprobada por el Decreto Ley No.25632, de acuerdo con las modificaciones introducidas en él por el Decreto Legislativo No.814-, que en su artículo 3 dispone, entre otros asuntos, que la SUNAT regulará la emisión de guías de remisión, señalando sus características y requisitos mínimos, la oportunidad de su entrega, las operaciones que no requieren su emisión, las obligaciones a que están sujetos quienes las deben emitir y los mecanismos de control para su emisión y utilización.

3.2 Características generales y ámbito de la regulación.

De acuerdo con su regulación actual, la guía de remisión cumple con las siguientes características generales:

a) No es un comprobante de pago. Se define, más bien, como un documento que sustenta el traslado de bienes, con ocasión de su transferencia, prestación de servicios que involucra o no su transformación, cesión en uso, consignación, devolución, exhibición, entre otros motivos⁽⁴⁸⁾;

b) Su impresión, contenido y archivo deben sujetarse a lo dispuesto para tales efectos en el RCP;

c) Debe ser emitida, como regla general, por el remitente de los bienes, entendiéndose como tal a aquel sujeto que tiene derecho de posesión o propiedad sobre los bienes al inicio del traslado. Cabe anotar que, sólo en determinados casos -por ejemplo, cuando se trate de bienes pertenecientes a sujetos no obligados a emitir comprobantes de pago u obligados a emitir recibos por honorarios-, la guía de remisión deberá ser emitida por quien realiza el transporte;

d) Debe ser emitida en forma previa al traslado del bien, por cada unidad de transporte; y;

e) Debe ser exhibida por quien realiza el transporte en los programas de fiscalización.

La guía de remisión sustenta un significativo número de los traslados de bienes que se producen dentro de nuestro territorio, lo que explica su por lo menos, cuantitativa importancia -ya que de ello no consideramos correcto inferir necesariamente su trascendencia- y la frecuente relación que con ella tienen diversos agentes del mercado.

Cuando decimos traslados de bienes, queremos referir por ellos, a los traslados que se efectúen por comerciantes, o con fines comerciales, o por algún sujeto dentro o en el marco de una operación comercial, aunque sea ella de naturaleza preparatoria. No se

(45) No obstante es preexistente a dicha fecha la infracción consistente en “transportar bienes sin guía de remisión”, introducida vía una modificación al hoy derogado Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo No.395-82-EFC.

(46) Dichos Reglamentos de Comprobantes de Pago son los aprobados por la Resoluciones de Superintendencia Nos. 067-93-EF/SUNAT, 035-95/SUNAT, 018-97/SUNAT y 007-99/SUNAT, de conformidad con las normas que los modificaron y precisaron.

(47) En sus partes pertinentes, dichas normas disponen que son obligaciones del deudor tributario y de las personas que presten el servicio de transporte de los bienes, emitir, con los requisitos formalmente establecidos, las guías de remisión y entregarlas en los casos previstos por las normas legales pertinentes, y exigir al remitente las guías de remisión que correspondan a los bienes, llevarlas consigo durante el traslado y exhibirlas a los funcionarios de la administración cuando fueran requeridos, respectivamente.

(48) Cabe anotar que, por su lado, los propios comprobantes de pago pueden sustentar en ciertas ocasiones los traslados y sustituir a las guías de remisión en tal función, mientras que en algunos escasos supuestos no se exige sustentar el traslado con guías.

encontraría, pues, dentro del ámbito de aplicación de las normas sobre guías de remisión, el traslado de un pastel a la casa de la abuela; como tampoco se le ocurriría a alguien sensato emitir una guía de remisión cada vez que saca a “pasear” a su mascota. Empero, ni la propia regulación referida a guías de remisión vigente⁽⁴⁹⁾ define de manera clara hasta dónde llega el ámbito de aplicación de las disposiciones que establece. De esta forma, cualquiera que osara realizar el ejercicio de revisar las disposiciones sobre guías de remisión e intentara delimitar su ámbito de aplicación se enfrentaría con la incómoda situación de no encontrar un sólido sustento en el texto de dichas disposiciones para excluir los supuestos que nosotros, de conformidad con una regla de cordura, acabamos de excluir rotundamente. ¿Qué sucede, por ejemplo, con las mudanzas privadas; los traslados de pertrechos por las fuerzas armadas; o el transporte de materiales por las empresas prestadoras de servicios como parte de su equipo; o el transporte de bienes que se van gastando o consumiendo en el trayecto -cables en el tendido telefónico, por ejemplo-; o de las raciones de almuerzo que una empresa lleva al mediodía a su personal que trabaja en la construcción de una autopista; o el envío de uniformes que una empresa realiza con el fin de ser lavados; el mismo caso, pero esta vez de una persona natural; los bienes y animales que transporta un circo de un lugar a otro, etc? Los casos abundan y las respuestas no.

Muchas de las cuestiones precedentes podrían ser absueltas negativamente con un sano juicio y sentido común, pero el texto de la disposición no nos proporciona una señal inequívoca en tal buen sentido. Esta imprecisión que requiere, desde el inicio, del esfuerzo del intérprete o aplicador de la regulación contribuye a su nocivo efecto sobreinclusivo poniéndola en riesgo de convertirse en excesiva con relación a sus fines.

Hecha esta precisión y expuesta la normativa pertinente, pasaremos a analizar un supuesto típico y simple de traslado de un bien que debe ser acreditado con una guía de remisión.

3.3 Los requisitos.

Imaginemos que la empresa “X” ha vendido 5 muebles a la empresa “Y” y debe remitirle los bienes desde uno de sus establecimientos hasta las instalaciones de la compradora. Las dos empresas mencionadas se encuentran domiciliadas en el país y sus locales están ubicados dentro de la provincia de Lima. Asimismo, el íntegro del traslado –que no se comprende dentro de ninguno de los supuestos excepcionales previstos en el RCP- se hace efectivo en un camión de una empresa transportista -distinta, pues, de “X” y de “Y”-, que no debe hacer parada adicional alguna durante el recorrido.

La empresa “X” tiene en su poder una guía de remisión, impresa por una empresa gráfica domiciliada en el país, que emite para sustentar el traslado de los muebles. Entonces, de acuerdo con las disposiciones del RCP⁽⁵⁰⁾, si es que se produjese una intervención del control móvil de la SUNAT, para que la guía de remisión emitida por la empresa “X” sustente perfectamente el traslado de los bienes, ésta deberá cumplir, básicamente, con los siguientes requisitos:

a) La empresa gráfica que la imprimió, debe estar inscrita en el Registro de Imprentas;

b) Su impresión debe haberse ajustado a lo dispuesto en el numeral 1. del artículo 12 del RCP, por lo que dicha impresión debió haber seguido, por lo menos, alrededor de 7 pautas adicionales, vinculadas con el formulario en el cual se solicitó la impresión y los datos que deben estar consignados en él; la fecha en que se presentó a la imprenta dicho formulario y la solicitud de autorización de impresión; la imprenta que realizó la impresión y la cantidad de documentos que imprimió; y, algunas declaraciones y obligaciones adicionales del solicitante;

c) Deben constar en ella, como información impresa, los siguientes 12 datos: 1) denominación o razón social del emisor, además del nombre comercial, si lo tuviera; 2) dirección de la casa matriz del emisor; 3) dirección del establecimiento donde está localizado el punto de emisión de la guía de remisión; 4) número de Registro Único de Contribuyente (RUC) del emisor; 5) denominación del documento: Guía de Remisión;

(49) En efecto, los artículos 18 y 19 del RCP, no han colocado un ribete claro y distinto de los sujetos y los supuestos en los que existe la obligación de emitir guías de remisión.

(50) Dichas disposiciones son el último párrafo del literal c) del punto 2.2 del numeral 2. del artículo 12 y el artículo 17 del RCP, así como las contenidas en los artículos del RCP a los que esta última disposición remite.

6) numeración del documento: serie y número correlativo; 7) listado de motivos que pueden generar el traslado, debiendo en el caso que hemos propuesto indicar la opción venta; 8) apellidos y nombres, o denominación o razón social de la empresa que efectuó la impresión; 9) número de RUC de la empresa gráfica que efectuó la impresión; 10) fecha de la impresión; 11) número de autorización de impresión otorgado por la SUNAT; y, 12) detalle en el original y en las copias de las guías de remisión del destino que tendrá cada una de ellas -DESTINATARIO en el original, EMISOR en la primera copia y SUNAT en la segunda copia-;

d) Deben constar en ella, como información no necesariamente impresa, los siguientes 11 datos: 1) dirección del punto de partida del traslado; 2) razón social del destinatario de los bienes; 3) domicilio del establecimiento que constituya el punto de llegada; 4) número de RUC del destinatario; 5) denominación o razón social del transportista; 6) número de RUC del transportista; 7) nombre y características de los bienes transportados; 8) cantidad de bienes transportados; 9) unidad de medida, de acuerdo con los usos y costumbres del mercado, de los bienes transportados; 10) numeración y fecha de emisión de la factura que acredita la venta de los bienes; y, 11) fecha de inicio del traslado;

e) Debe cumplir con las características señaladas en los numerales 1. y 4. del artículo 9 del RCP, a excepción de la leyenda relativa al no otorgamiento del crédito fiscal. A tal efecto, sin disgregarlos totalmente, el primero de los numerales mencionados, en lo pertinente, establece 5 características con las que deben cumplir las guías de remisión, a saber: 1) dimensiones mínimas, a lo alto y ancho; 2) material que se debe utilizar para expedir las copias; 3) sitio en el que debe imprimirse la leyenda sobre el destino del original y las copias; 4) medidas - a lo alto y a lo ancho-, ubicación y forma del recuadro en el que deberán constar únicamente ciertos datos - como la numeración de la guía de remisión-; 5) tipo de letra y el tamaño que deberán tener dichos datos. Por su parte, el numeral 4. del artículo 9 del RCP señala 2 requisitos adicionales, vinculados con la ubicación y forma que deberá tener la numeración de las guías de remisión;

f) Debe ser emitida por el remitente de los bienes, que en nuestro ejemplo resulta ser la propia empresa “X”;

g) Debe ser llevada -en original y copia para la SUNAT- durante el traslado, ser mostrada a la unidad de control móvil de la SUNAT y entregarle a ésta su copia -en caso ello sea requerido- y quedar al término de dicho traslado en poder del destinatario;

h) Debe ser emitida en forma previa al traslado;

i) No debe tener borrones ni enmendaduras;

j) La primera copia de las guías de remisión debe ser archivada por la empresa “X” en forma correlativa.

Aunque parezca increíble, una constatación primera, meramente numérica, arroja un dato, por decir lo menos, curioso: en el ejemplo propuesto, la empresa “X”, para sustentar el traslado de unos bienes que han sido objeto de un común contrato de compra venta, está obligada a cumplir con 43 requisitos. Tales denominados requisitos comprenden exigencias vinculadas con el documento por emitir, entre las cuales, como se ha visto, están ciertas características formales del propio documento, que en algunos casos competen a su emisor y, en otros, sólo indirectamente a él, por cuanto reposa en el emisor la responsabilidad de elegir una empresa gráfica que imprimirá los documentos; y, en otros casos, obligaciones respecto de dichos documentos -momento de emisión, emisión sin borrones, archivo, etc.-. Los así denominados 43 requisitos serían, en realidad, nominalmente muchos más si hubiésemos realizado una exhaustiva disgregación de cada uno de ellos. Cabe hacer hincapié en que no hemos exagerado al decir que el ejemplo propuesto representa, tal vez, el más sencillo de los supuestos en que un traslado de bienes debe ser acreditado con una guía de remisión, por lo que la emisión del documento en cuestión puede ser aún más compleja en otros casos -pensemos nada más en el supuesto frecuente en el cual para trasladar el bien se utiliza más de un medio de transporte, situación que exige detallar en la guía información adicional por cada tramo del transporte-.

3.4 El problema de la regulación.

¿Qué ha sucedido con la regulación sobre guías de remisión? Resumimos nuestras premisas e hipótesis de la manera siguiente:

a) El traslado de bienes es en sí mismo una actividad tributariamente inocua, es decir, una actividad cuyo impacto y trascendencia para fines fiscales es únicamente indirecto, en el sentido que el objetivo de la administración tributaria, al fiscalizar

los traslados o desplazamientos, es finalmente fiscalizar y controlar una parte de las operaciones que subyacen a ellos que son las que tienen un impacto tributario, operaciones respecto de las cuales los desplazamientos o traslados de bienes o mercaderías son meramente instrumentales;

b) Existe un sinnúmero de traslados de bienes que no entran en la esfera de aplicación de la regulación sobre guías de remisión debido, por ejemplo, a no ser “traslados comerciales”, en el sentido del pastel para la abuela o de nuestra mascota -esfera cuya delimitación no es clara en la regulación-, y otros traslados que estando dentro de los alcances de la regulación sobre guías de remisión, es decir, teniendo motivos “comerciales”, no están vinculados con una operación subyacente con impacto tributario;

c) La regulación de las guías de remisión no discrimina al interior del grupo que se encuentra dentro de su -oscuramente delimitado- ámbito de aplicación y, por ende, termina imponiendo cargas u obligaciones en traslados en los que no existe impacto tributario alguno como trasfondo, es decir, en traslados que no son ni debieran ser relevantes para la administración tributaria; en este sentido, la regulación sobre guías de remisión es objetivamente sobreinclusiva;

d) Si el costo de discriminar entre estos dos grupos de operaciones que han sido comprendidas en el ámbito de aplicación de la regulación -los traslados con impacto o trasfondo tributario y los traslados sin ese impacto o trasfondo-, es mayor que el costo que la regulación hace recaer -imponiendo requisitos u obligaciones- sobre los traslados sin impacto tributario, entonces, quizás, la regulación tal y como la encontramos podría estar justificada;

e) Pero, aún en este último caso, quizás la regulación que se impone sobre los traslados que sí tienen impacto tributario, sea ya por sí sola excesiva, irracional o desproporcionada.

3.5 Ilegalidad e irracionalidad como criterios de control de los actos de poder.

Los límites al ejercicio del poder del Estado, cuyos fundamentos y desarrollo conceptual han sido

adelantados en líneas precedentes han cuajado en la era moderna en forma de *tests* o fórmulas aplicadas por tribunales jurisdiccionales o, incluso, administrativos. Allí donde no se encuentra disponible la vía por abuso o exceso de poder, está el abuso del derecho, extensible bajo ciertas circunstancias al ejercicio abusivo de potestades funcionales del Estado, o el análisis de razonabilidad y legalidad, como el que a continuación glosamos.

En efecto, en nuestro país, de acuerdo con la Ley No.25035, de Simplificación Administrativa, el Decreto Legislativo No.757, Ley Marco Para el Crecimiento de la Inversión Privada, y el Decreto Ley No.25868, la Comisión de Acceso al Mercado del INDECOPI es la entidad competente para velar por la eliminación de las barreras burocráticas que impidan o obstaculicen el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado. En este sentido, el Tribunal de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual del INDECOPI, a través de su Sala de Defensa de la Competencia, ha establecido los siguientes criterios para determinar la existencia de una barrera burocrática ilegal o irracional que impide el acceso o la permanencia en el mercado⁽⁵¹⁾.

“Segundo.- De conformidad con lo establecido en el artículo 43 del Decreto Legislativo No.807, considerar que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria en la aplicación del siguiente principio:

Para evaluar si aquellas exigencias impuestas por las entidades integrantes de la Administración Pública -incluso aquellas del ámbito municipal o regional-, que no establecen tributos, constituyen barreras burocráticas que limitan ilegal o irracionalmente el libre acceso al mercado, se seguirán los criterios interpretativos descritos a continuación:

- En primer lugar, la Comisión -o la Sala en su caso- evaluará la legalidad de la medida administrativa cuestionada, con la finalidad de determinar si ésta ha respetado las formalidades y procedimientos establecidos por las normas aplicables al caso concreto y, asimismo, si encuadra dentro de las atribuciones y competencias conferidas a la autoridad correspondiente.

(51) Acápite IV de la Resolución No.182-97-TDC del 16 de julio de 1997, publicada en el Diario Oficial El Peruano de 20 de agosto de 1997.

Para efectos del análisis de legalidad, cuando la exigencia cuestionada proviene de la aplicación de una norma jurídica expedida por alguna entidad integrante de la Administración Pública, la Comisión tiene el deber de valorar la legalidad de dicha norma a efectos de emitir un pronunciamiento para el caso concreto.

- En segundo término, se analizará la racionalidad de la exigencia impuesta, teniéndose en cuenta los siguientes aspectos:

a) El denunciante debe aportar elementos de juicio razonables acerca de la posible existencia de una barrera burocrática irracional que podría impedir u obstaculizar el acceso o la permanencia de los agentes económicos en el mercado, ya sea (i) porque establece tratamientos discriminatorios, (ii) porque carece de fundamentos (medidas arbitrarias) o (iii) porque resulta excesiva en relación a sus fines (medidas desproporcionadas).

De existir indicios razonables acerca de la existencia de una barrera burocrática irracional, la Comisión requerirá a la autoridad administrativa para que acredite la racionalidad de la exigencia cuestionada.

b) En tal sentido, la entidad denunciada tiene la carga de probar ante la Comisión: (i) El interés público que justificó la medida impugnada y los beneficios para la comunidad que se esperaban obtener con ella. (ii) Que las cargas o restricciones impuestas sobre los administrados eran adecuadas o razonables, teniendo en cuenta los fines que se pretendía alcanzar. (iii) Que existen elementos de juicio que permiten arribar a la conclusión, en términos generales, que la exigencia cuestionada era una de las opciones menos gravosas para los interesados, en relación con las demás opciones existentes para lograr el fin previsto.

c) Sobre la base de los elementos de juicio aportados por la entidad denunciada, corresponde a la Comisión efectuar un balance de los costes privados que se derivan de la exigencia cuestionada, frente a los posibles beneficios públicos previstos, a fin de determinar la racionalidad de la medida (esto es, si se encontraba justificada, si era proporcional a los fines previstos y si no generaba tratos discriminatorios). Debe recordarse que, dado que las exigencias impuestas sobre los agentes económicos generan sobrecostos para el funcionamiento del mercado, corresponde a la entidad denunciada probar la racionalidad de las cargas o restricciones establecidas.”

La Resolución citada del Tribunal del INDECOPI asume, en el contexto de una Constitución económica que admite la relativa intervención estatal garantista de la competencia y el mercado cuando éste no existe o es defectuoso, el concepto de la potestad funcional del Estado que tiene, además, su tácita consagración constitucional en la fórmula del artículo 1 de nuestra actual Carta. Con este entendimiento, en primer lugar, la Comisión o la Sala pueden verificar el cumplimiento del requisito legal de las limitaciones administrativas de modo tal que, por ejemplo, un reglamento de policía que imponga penas de policía sin previsión legislativa, resulte en principio írrito a la Constitución, pues no cabría una limitación sin ley que por lo menos la autorice⁽⁵²⁾. El Tribunal es concordante con una larga tradición de doctrina y jurisprudencia comparada que postula la evaluación del mérito y legitimidad de restricciones gubernamentales. La regla, pues, no es nueva. De esta manera, Siegan había ya descrito un procedimiento de análisis similar aplicable en Cortes constitucionales⁽⁵³⁾ y, en igual sentido,

(52) Resulta absolutamente pertinente no desligar el límite comentado de otras consideraciones que impiden que el mero cumplimiento del “requisito formal” excuse un intervencionismo pernicioso de la leyes o reglamentos en la esfera privada, como lo reconocen importantes pactos internacionales. Por ejemplo, los numerales 1. y 2. del artículo 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, así como los mismos numerales y artículo del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

(53) SIEGAN sugiere el cotejo de las siguientes cuatro condiciones cuando una corte constitucional juzgue la impugnación contra una autoridad gubernamental: “Primero, que el objetivo de la ley o regulación está dentro de las atribuciones del órgano gubernamental que la dictó.” El poder judicial, a quien se refiere SIEGAN, no debiera aceptar sin más la aserción del regulador acerca del pretendido objetivo de alcanzar el bien común, sino debe ir a determinar el propósito real; profundizar más allá de los propósitos declarados, de las racionalizaciones posteriores sobre la historia y las circunstancias políticas que acompañaron la promulgación. “Segundo, que la restricción en cuestión esté dentro de las facultades del órgano gubernamental que las dictó y que pueda sustancialmente alcanzar tal objetivo, esto es, que los medios sean legítimos y que el ajuste entre los medios y los fines sea adecuado.” En otras palabras, los medios elegidos y utilizados no pueden ni deben ser menos legítimos que los fines, un propósito que es legítimo no puede concretarse, dentro de un Estado democrático, a través de una ley ilegítima. “Tercero, que los efectos de la restricción y su objetivo sean proporcionales, esto es, que las consecuencias de la restricción no sean desproporcionadas en relación a sus beneficios.” Mientras más graves sean los efectos deletéreos de una medida, necesariamente de mayor significación social debe ser el objetivo perseguido. Siegan refiere el análisis de esta condición a los efectos “sobreinclusivos” o “subinclusivos” de la regulación. “Cuarto, que el mismo

encontramos referencias de Sweet & Maxwell en relación con la aplicación de controles judiciales sobre la regulación administrativa⁽⁵⁴⁾. Por razones de extensión, no es el caso rastrear en esta parte los orígenes y la evolución de los métodos, procedimientos o *tests* ideados para controlar el ejercicio del poder por parte de los órganos ejecutivos del Estado. La reseña de la Resolución comentada tiene como objetivo mostrar la posibilidad y factibilidad de que en el Perú actos, incluso normativos, de los órganos de la administración pública sean evaluados desde el punto de vista de su legalidad y su razonabilidad, para determinar la existencia y necesidad de su eliminación o exclusión del ordenamiento, bajo la etiqueta de lo que se ha denominado una “barrera burocrática.” No pretendemos realizar el ejercicio práctico de sustituirnos en el análisis o suplantar la función del INDECOPI en esta materia, sin que ello excluya que esbozemos alguna idea que utilice los criterios arriba indicados como herramienta para la disección de la regulación que motiva el presente trabajo⁽⁵⁵⁾.

No quisiéramos, por su parte, dejar de mencionar un interesante dato pertinente en relación con la implementación de criterios o métodos de evaluación de regulaciones estatales. Así, en el marco de las ciencias o doctrinas de la legislación, Pablo Salvador Coderch, documenta entre la cada vez más creciente tendencia a la elaboración de directrices de contenido material, el caso de Alemania, que desde 1975, en la entonces República Federal, presentaba

cuestionarios, es decir, bloques de preguntas destinadas teóricamente a controlar la necesidad y cualidades formales y materiales de la normativa proyectada. Son las llamadas *Checklisten* o *Prüffragen*, que establecen pautas mínimas formales y materiales de calidad legislativa. De los cuestionarios más representativos, destaca el *Prüffragen für Rechtsvorschriften des Bundes* el cual reúne diez macrocuestiones que se encuentran, a su vez, subdivididas en cuestiones más analíticas, sobre temas sustanciales de la legislación. De esta forma, “el referido *Checklisten* se pregunta: 1) Si es mejor hacer algo que nada (subpregunta: ¿qué pasa si no pasa nada?); 2) si hay alternativas; 3) si debe precisamente actuar el Estado federal (o pueden, en cambio, hacerlo los *Ländern* o los Ayuntamientos por ejemplo); 4) si precisamente hay que hacer una ley (o vale un reglamento); 5) si hay que actuar ahora; 6) si el alcance y detalle de la regulación prevista es el adecuado (o es excesivo o afecta demasiadas partes del derecho existente, etc); 7) si puede limitarse temporalmente la vigencia de la ley (no hay que mantener vigentes leyes inútiles); 8) si la regulación prevista es asequible al ciudadano corriente (o si es incomprensible y comporta montañas de papel por ejemplo); 9) si es factible, practicable; y 10) si los costes y beneficios que supone están en una relación razonable.” Finalmente, agrega Salvador Coderch que en ocasiones, no se acude al sistema del cuestionario puntual sino que se elaboran directrices o principios sobre simplificación y racionalización del derecho

objetivo no pueda ser alcanzado mediante una ley que sea menos lesiva para el ejercicio de la libertad, esto es, que no exista solución legislativa viable menos onerosa.” La ley debe perjudicar tan poco como sea posible la libertad en cuestión y, por lo tanto, tiene que ser precisa y específica. Cuando la aplicación de una ley más moderada lograra un resultado similar, significa que el regulador ha elegido un medio que restringe la libertad de manera innecesaria. Una norma meramente “regulatoria”, será, entonces, preferible a una ley “prohibitoria”, porque la regulación es preferible a la prohibición cuando ambas rinden similares beneficios. Ver: SIEGAN, Bernard. Op.cit.: pp. 58-61.

(54) “Thirdly, the courts can apply the tests of purpose, relevancy, reasonableness and fettering of discretion to determine whether a particular rule, etc., is within the ambit of the relevant empowering legislation. These tests are normally applied to individual exercise of discretionary decision-making. It is, however, clear on principle that agency choices should not be immune from such oversight merely because they assume the form of a rule.” SWEET & MAXWELL. Op.cit.: p. 276.

(55) La Comisión de Acceso al Mercado reconoce, extraoficial y referencialmente, límites a su competencia en un cúmulo de distorsiones generadas por cierta normativa, entre la que se encontraría alguna tributaria, como en los casos de “los procedimientos referidos a la reserva tributaria, la aplicación de intereses diferenciados entre el fisco y los contribuyentes, los pagos previos a la reclamación de acotación de tributos, el Fondo Nacional de Vivienda, el Régimen Especial del Impuesto a la Renta, el Registro de Imprentas, los descuentos a usuarios y consumidores finales, los errores formales en las guías de remisión, y los subsidios asumidos por las empresas y que deberían ser pagados por el IPSS.” En nuestra opinión, la mención a las guías de remisión como campo vedado a su competencia no encuentra sustento real alguno, si la atribución legal de competencia realizada a favor del INDECOPI le exige reconocer una barrera burocrática cada vez “Que se trate de un acto o disposición de alguna entidad de la administración pública, entendiéndose a ésta última en su faceta de ejercicio del poder de imperio; que el acto o disposición impida u obstaculice la realización de una determinada actividad económica; y, que el perjuicio sea ocasionado a un agente económico, entendido este último como aquella persona natural o jurídica que participa en cualquiera de las etapas de la cadena de producción, de distribución de bienes y servicios.” Ver Diario *Gestión* del día 10 de agosto de 1998, p. 18.

existente así como sobre el análisis de alternativas más blandas y preferibles a la consistente en el establecimiento de un nuevo Derecho⁽⁵⁶⁾. A menudo este tipo de directrices se encuadra en el marco de proyectos de mayor alcance como los de una reforma administrativa⁽⁵⁷⁾.

3.6 Posible ilegalidad de la regulación sobre guías de remisión.

Cuando la Resolución del Tribunal del INDECOPI alude al análisis de legalidad de la medida administrativa cuestionada, entendemos que hace referencia a dos niveles de evaluación. Primero, aquél meramente formal que tiene la finalidad de establecer si la medida respeta “las formalidades y procedimientos establecidos por las normas aplicables al caso concreto” y, segundo, un nivel de tipo sustancial o material que involucra establecer si la actuación “encuadra dentro de las atribuciones y competencias conferidas a la autoridad” o, lo que para nuestro caso sería, verificar que el poder reglamentario ejercido recaiga en una materia sobre la cual tiene atribución el órgano público, y que no exceda la atribución que sí tiene.

A este respecto, si el Estado garantiza la libertad de empresa, comercio e industria (artículo 59 de la Constitución) y existe una libertad de tránsito en todo el territorio nacional, salvo las limitaciones por razones de sanidad o mandato judicial o ley de extranjería (artículo 2, inciso 11, de la Constitución), cabría

preguntarse si puede ser competencia sustancial de un reglamento -que no es de la naturaleza ni rango de los que autoriza el inciso 8 del artículo 118 de la Constitución-, limitar la esfera y ejercicio de dichas libertades mediando una aislada habilitación vacía de una norma de rango legal, como la que prevé la LMCP⁽⁵⁸⁾.

Entonces, la pregunta a este respecto es si el campo sobre el que recae el RCP, en su parte referida a las guías de remisión, en la medida que importa la imposición sobre las personas de una serie de requisitos en el ejercicio de su actividad comercial y de circulación, puede ser legítimamente afectado mediante un reglamento habilitado con el estándar legal, genérico o vacío, que hemos citado. Recordemos, a estos efectos que, tradicionalmente, las materias administrativas que afectan los derechos y deberes de los ciudadanos como tales no se encuentran “administrativizadas”, como sí lo están los aspectos denominados en estricto organizativos, esto es, los que implican el ejercicio por la administración de una facultad de autodisposición o de disposición sobre sí misma -incluidas las relaciones con aquéllos que se encuentran en sujeción especial-. Y es que, como hemos visto, cuando enfrentamos cuestiones que pertenecen al ámbito administrativo pero importan imposición de obligaciones o deberes a los ciudadanos, o pueden derivar en la limitación de su libertad o de sus derechos⁽⁵⁹⁾, el reglamento sólo debe actuar como

(56) SALVADOR CODERCH, Pablo. *Introducción a la obra de: Grupo de Estudios de Técnica Legislativa (GRETEL). La forma de las leyes 10. Estudios de técnica legislativa*. Bosch, Casa Editorial, 1986. pp.10-19.

(57) Cabe indicar que en la experiencia peruana una Ley de Simplificación Administrativa (Ley No.25035) y su Reglamento (aprobado mediante Decreto Supremo No.070-89-PCM, modificado por Decreto Supremo No.002-90-PCM) fijaron criterios para un análisis de impacto económico social aunque restringido a los anteproyectos de normas administrativas que establecieran relaciones jurídico administrativas de carácter procesal entre la Administración Pública y los particulares. Los criterios que debían considerarse eran, por ejemplo: a) variación en el tiempo y dinero que los ciudadanos y/o empresas deben destinar a cumplir con el trámite que se proyecta crear o simplificar, en relación con otras alternativas y con la situación vigente; b) variación en la cantidad de recursos materiales y humanos que debe destinar el Estado a la provisión del nuevo o simplificado trámite, en relación con otras alternativas y con la situación vigente; c) cuando sea necesario evaluar los beneficios que brinda un determinado trámite o los costos en los que se incurriría si no existiese, los siguientes criterios pueden servir de guía para determinar la validez de un procedimiento administrativo impuesto por el Estado: ¿Se está otorgando o protegiendo un derecho de propiedad sin mayores restricciones o discriminaciones? ¿se está protegiendo en forma efectiva a terceros de la posibilidad de una provisión dañina o defectuosa de un bien o un servicio? ¿se está elevando el nivel de información disponible para el Estado y/o la sociedad civil? ¿se está mejorando el sistema de recaudación de impuestos u otros ingresos del Estado?

(58) Ley Marco que, como vimos, disponía simple y genéricamente que la SUNAT, y no la propia Ley, regularía la emisión de guías de remisión, señalando sus características y requisitos mínimos, la oportunidad de su entrega, las operaciones que no requieren su emisión, las obligaciones a que están sujetos quienes las deben emitir y los mecanismos de control para su emisión y utilización.

(59) Es en esta línea de avance garantista en la que, medianamente, se colocó una disposición como la que venía incluida en el artículo 18 de la Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada, que estableció “Con la finalidad de aliviar las cargas y obligaciones que se imponen a las empresas e inversionistas en su relación con la Administración Pública e iniciar un efectivo proceso de desburocratización en el país, solamente podrán establecerse trámites o requisitos administrativos mediante Decreto Supremo, Decreto Ejecutivo Regional u Ordenanza Municipal, según se trate del Gobierno Central, los Gobiernos Regionales o los Gobiernos Locales.”

un complemento de una ley, norma previa que podría, dado el caso, ampliar la materia reglamentaria pero sin afectar con ello las competencias constitucionales. En tales casos, entonces, el reglamento está encargado de colaborar subordinada y complementariamente a una ley que ha perfilado y descrito el diseño inequívoco del mandato que será precisado por el reglamento.

La idea central en este punto es, pues, determinar si específicamente hay que dictar una ley con enunciado sustancial que luego admita y habilite a un reglamento o si resulta válido, directamente, un reglamento -que es como en la práctica se habría llevado a cabo la regulación dado el molde vacío de la remisión realizada por la LMCP-. En este nivel de análisis debe quedar claramente dilucidado si el objetivo de la regulación administrativa se encuentra dentro de las atribuciones o facultades del órgano que la dictó, atribuciones que deben estar en subordinación concordante con las leyes y la Constitución.

3.7 Posible irracionalidad de la regulación sobre guías de remisión.

Cuestión adicional la hace el análisis de la racionalidad de las exigencias mencionadas. Se han descrito los criterios que guían este análisis. Es cierto y manifiesto el interés público que es objeto de una regulación que impone exigencias a los traslados de bienes, tanto más cuanto que dichas exigencias vienen impuestas por una autoridad de carácter tributario, lo que quiere decir que existe un trasfondo fiscal en la medida. Los tributos generan recursos públicos que permiten al Estado financiar su actividad pública y satisfacer necesidades en la población, el recurso tributario es uno de los más importantes en términos cuantitativos para las economías monetarias de los Estados modernos. Las relaciones de derecho público a que dan origen los tributos y los privilegios de que goza el crédito de tipo tributario justifican que la administración pública intervenga en las actividades comerciales que dan origen a obligaciones tributarias e imponga una serie de exigencias o prestaciones, de naturaleza formal, tendientes a asegurar el control y fiscalización de las obligaciones tributarias y el cumplimiento del objetivo recaudatorio. En tal sentido,

la estructura o el andamiaje formal que se crea alrededor de la finalidad fiscal recaudatoria del Estado tiene carácter funcional o instrumental a él. El Estado puede, en atención a estos fines, imponer controles necesarios en orden a intentar romper cadenas de comercialización clandestinas que conducirían a la evasión tributaria. El dato que debe tenerse presente en este punto es que, la regulación con este interés o finalidad recae directamente en actividades y relaciones económicas que son el sustrato que las obligaciones tributarias aprehenden en sus hechos imponible, por lo cual, de suyo, cualquier medida de restricción, limitación o imposición de cargas tiene un impacto económico directo sobre la actividad económica afectada.

La pregunta un tanto más difícil de responder es si las cargas impuestas son adecuadas o razonables para alcanzar los fines que se pretende. La bien ponderada Resolución del Tribunal de INDECOPI que hemos reseñado líneas arriba requiere efectuar un balance de los costos privados que se derivan de las exigencias administrativas, frente a los posibles beneficios públicos que motivan el establecimiento de la regulación⁽⁶⁰⁾.

Hagamos con estas ideas generales un paralelo de las guías de remisión con el documento denominado comprobante de pago. A diferencia del comprobante de pago, que acredita directamente operaciones con relevancia tributaria, es decir, operaciones que causan tributación o generan obligaciones tributarias sustanciales -de allí la importancia de consignar en él, por ejemplo, detalles sobre las características de las operaciones que acredita-, la guía de remisión sustenta el traslado de bienes que, en sí mismo, es una operación directamente irrelevante para efectos tributarios, en el sentido que la operación de traslado no ocasiona tributación o no genera una obligación tributaria sustancial respecto de los bienes transportados -distinta, claro está, de los tributos que pueda generar la retribución por un eventual servicio de transporte, que se sustenta y acredita mediante el correspondiente comprobante de pago por el servicio-. Así, lo que se busca al exigir que se sustente el traslado de un bien con una guía de remisión no es fiscalizar el traslado

(60) De conformidad con el inciso 2. del artículo 2 de la Ley de Simplificación Administrativa (Ley No.25035), las funciones que desarrolla la administración pública están sujetas a, entre otros principios generales, la eliminación de las exigencias y formalidades, cuando los costos económicos que ellas impongan sobre la sociedad, excedan los beneficios que le reportan.

en sí del cual no deriva recaudación alguna por los bienes transportados, sino mas bien la operación relativa a los bienes transportados subyacente a dicho traslado o la que lo motiva, que es sólo a veces causante de tributación u obligaciones sustanciales⁽⁶¹⁾. Esto hace que, de suyo, resulte en principio discutible la imposición de obligaciones y costos a traslados de bienes que no tengan operaciones subyacentes con impacto tributario, así como es discutible que se sancionen deficiencias en el documento referidas al traslado mismo con prescindencia de su relevancia o impacto tributario.

La situación descrita se puede explicar gráficamente de la siguiente manera:

Documento	Operaciones que sustenta (Operaciones "Tipo A")	Operaciones que se busca fiscalizar (Operaciones "Tipo B")
Comprobante de pago	1) Transferencia de bienes. 2) Entrega de bienes en uso. 3) Prestación de servicios.	1) Transferencia de bienes. 2) Entrega de bienes en uso. 3) Prestación de servicios.
Guía de remisión	Traslado de bienes efectuado en virtud de la realización de ciertas operaciones no bien delimitadas – transferencia, cesión en uso, devolución, remisiones entre establecimientos de una misma empresa, exhibición, entre otros-.	Operaciones que motivan el traslado de los bienes y que generan tributación.

Como se aprecia en el cuadro, en el caso de los comprobantes de pago, existe una identidad entre las operaciones que motivan su emisión -operaciones "Tipo A"- con las operaciones que la administración busca fiscalizar -operaciones "Tipo B"-. Ello explica pues que, al buscar la SUNAT conocer los detalles de las operaciones "Tipo B", exija que el documento que se emite para sustentarlas contenga toda la información pertinente a dichas operaciones.

Distinto es el caso de las guías de remisión. Dicho documento sustenta algunos traslados de bienes -operaciones "Tipo A"-, pero lo que busca realmente el legislador al obligar a emitirlo es fiscalizar las operaciones que motivan el traslado -operaciones "Tipo B"-. Ello se prueba con una mera constatación objetiva, pues ni en la guía de remisión ni en las fiscalizaciones que se hacen al exigirla se pide al transportista que consigne o muestre el comprobante de pago que acredita la prestación del servicio de

transporte -operación "Tipo A"-. Desde esta perspectiva, la extenuante inclusión de datos tan específicos en la guía de remisión con relación a la operación "Tipo A" –tales como, por ejemplo, la dirección del punto de partida, la fecha de inicio del traslado y los datos del transportista- parecieran requerimientos desproporcionados.

La regulación de las guías de remisión, en suma y tal como adelantamos, no discrimina al interior del grupo que se encuentra dentro de su ámbito de aplicación e impone cargas u obligaciones en traslados en los que no existe impacto tributario alguno como trasfondo o en los que no existe operación subyacente que cause tributación. Puede cuestionarse, entonces, si el alcance de la regulación prevista es el adecuado, o es excesivo y sobreinclusivo o afecta demasiadas partes del derecho existente.

De manera adicional, muchas de las exigencias ya glosadas de las guías de remisión pueden mostrarse como innecesarias, inmaterial es o inidóneas para cumplir con los objetivos o el interés de la regulación. Puede cuestionarse, entonces, si el detalle de la regulación y sus exigencias es, a su vez, el adecuado o es excesivo. Tal es creemos el caso de la exigencia de los requisitos como la fecha de inicio del traslado; o, los datos del transportista; los datos de identificación de la empresa gráfica que efectuó la impresión -datos que el que realiza el traslado no está en condiciones efectivas de fiscalizar, pero que igualmente pueden hacerle sufrir efectos nocivos, como son las sanciones-; la fútil exigencia referente a las características físicas del documento previstas en los numerales 1 y 4 del artículo 9 del RCP -imputables también a la empresa gráfica-; el requisito previsto en el numeral 8 del artículo 19; el insufrible trámite que deben cumplir honestos transportistas cuando no pudieron arribar al punto de llegada (inciso 10 del artículo 19 del RCP); el felizmente hoy derogado límite para emisores itinerantes que se encontraba previsto en el último párrafo del numeral 2.6 del artículo 17. En esta parte, además, cabría cuestionarse si la regulación tal y como ha sido concebida y prevista resulta asequible al ciudadano corriente –caso de los transportistas medios, por ejemplo, medido con los estándares de

(61) Confirma esta idea que el RCP admita que comprobantes de pago -emitidos por las operaciones que venimos llamando subyacentes, como la factura, la liquidación de compra, las boletas de venta y ciertos tickets emitidos por máquinas registradoras, pueden sustituir, bajo ciertas condiciones y en ciertos supuestos, a la guía de remisión en el sustento del traslado de bienes.

razonabilidad domésticos-, o si, ya en sencillo, la regulación es comprensible, factible y practicable por sus destinatarios⁽⁶²⁾.

Desde el punto de vista de la infracción y la sanción que la regulación ha hecho corresponder al incumplimiento de una serie de requisitos y características, pareciera que es también posible encontrar que, en gran parte impulsado por la regulación administrativa, se ha perdido de vista la funcionalidad de la operación que sustenta la guía de remisión y se ha extendido la represión a supuestos de incumplimiento de formalidades que no obstaculizan la fiscalización de la operación de fondo que es la que realmente se persigue controlar, verificar y fiscalizar, comprendiendo inclusive supuestos en los que no existe tal operación de fondo perseguible.

No debe, además, perderse la perspectiva que se infiere de las pautas o criterios del Tribunal del INDECOPI, que en todo caso se tenderá a afectar lo mínimo posible las libertades y derechos de los ciudadanos, de tal forma que si existiera la posibilidad para la aplicación de una regulación más moderada o menos gravosa para lograr un similar resultado, la vigente se tornaría injustificada por irracional. Y es que, es evidente que mientras mayor sea el efecto nocivo -restricción o limitación de libertades o derechos, aumento de costos de cumplimiento- de una medida, necesariamente el objetivo debiera ser de mayor relevancia o importancia social. Si se encontraran fórmulas menos gravosas para los interesados, para lograr el mismo objetivo de relevancia social, la medida de la regulación sería igualmente exagerada.

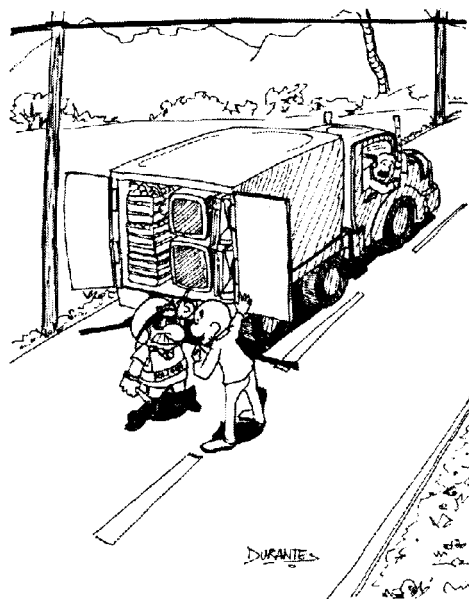
Corresponde, como hemos enfatizado, a la entidad que ha dictado la regulación probar la racionalidad de las cargas o restricciones que ha impuesto su regulación. De otro lado, llamamos la atención sobre la importancia que tiene la detección de estas presuntas regulaciones ilegales e irracionales,

pues no emitir una guía de remisión o emitirla incorrectamente determina, como veremos a continuación, la comisión de infracciones que, dependiendo del caso, pueden ser duramente sancionadas con el comiso de los bienes transportados, el internamiento temporal del vehículo que los transporta o una multa.

4 La infracción de "remitir o transportar bienes sin guías de remisión".

En su parte pertinente, los numerales 3. y 6. del artículo 174 del Código Tributario establecen que son infracciones relacionadas con la obligación de emitir y exigir comprobantes de pago "transportar bienes sin la correspondiente guía de remisión a que se refieren las normas sobre la materia" y "remitir bienes sin la correspondiente guía de remisión a que se refieren las normas sobre la materia", respectivamente⁽⁶³⁾.

Razones de espacio no nos permiten ver más que algunos de los múltiples aspectos vinculados con estas infracciones⁽⁶⁴⁾.



(62) A esta altura del análisis, notemos como resulta hasta irónico que en la exposición de motivos del RCP se señale textualmente que "El nuevo reglamento de Comprobantes de Pago tiene el compromiso institucional de no obstaculizar el tráfico comercial."

(63) Para aludir a ambas infracciones en lo sucesivo, utilizaremos el término genérico "Remitir o transportar bienes sin guía de remisión."

(64) Estamos dejando de lado todo lo vinculado con la regulación de las sanciones que reprimen dichas infracciones, principalmente contenida en la actualidad en el Código Tributario -incluyendo sus Tablas I, II y III- y la Resolución de Superintendencia No.013-2000/SUNAT. Simplemente quisiéramos indicar que, por razones que compartimos, las normas que han regulado sucesivamente esta sanción han sido tildadas en algunos de sus extremos de inconstitucionales, ilegales, desproporcionadas e irracionales, habiendo el Tribunal Fiscal acogido en su momento algunos de estos argumentos -véanse las RTF Nos. 982-3-98, 201-3-99 y 301-3-2000, que constituyen precedentes de observancia obligatoria-. No obstante ello, debemos reconocer que la regulación actual de dicha sanción ha corregido en parte los defectos apuntados. De otro lado, para profundizar en los temas mencionados en la presente nota,

4.1 De cuándo resulta discutible la tipificación de una conducta como infracción.

Si bien nuestro Código Tributario no distingue expresamente entre infracciones tributarias materiales y formales, todas las infracciones que tipifica en sus artículos 172 a 178 pueden encuadrarse dentro de una de estas especies. Quisiéramos referirnos brevemente a la tipificación que contiene el Código en el extremo referido a las infracciones formales.

Héctor Villegas, citando el modelo de Código Tributario para América Latina, señala que constituye incumplimiento de los deberes formales en materia tributaria, toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización por la autoridad administrativa⁽⁶⁵⁾.

Desde esta perspectiva, no tendrían por qué ser tipificadas como infracciones formales aquellas conductas que, desvinculadas de la determinación de la obligación tributaria, no afectan a la administración ni obstaculizan sus labores de fiscalización. Amparados en tal criterio, debemos manifestar nuestras reservas frente a la tipificación de ciertas conductas como infracciones en el Código Tributario.

Veamos el caso del numeral 6. del artículo 173 del Código Tributario que tipifica como infracción “no consignar el número de RUC del contribuyente en las comunicaciones, declaraciones informativas u otros documentos similares que se presenten ante la administración tributaria”.

Si bien reconocemos que consignar el número de RUC en la documentación que se presente ante la administración tributaria es una cuestión de orden que puede agilizar la identificación del contribuyente y, en algunas ocasiones, es el único dato que permite identificarlo, ello no suele ser así en muchos de los

casos en los cuales un administrado, por ignorancia u olvido, no consigna en un documento su número de RUC. De hecho, cuando un administrado presenta documentación ante la administración tributaria, suele consignar en ella otros datos -como por ejemplo, nombre completo (denominación social en caso de empresas) o número de Libreta Electoral/DNI (datos de la inscripción en el Registro Mercantil en el caso de empresas)- que permiten que sea perfectamente identificado, siendo improbable que por omitir el número de RUC dificulte, siquiera levemente, cualquiera de las funciones que práctica la administración o le cause algún otro mal que amerite una sanción. En tal medida, dado que el incumplimiento de esta obligación no genera en todos los casos un perjuicio a la administración, su antijuridicidad se desmerece y permite cuestionar su tipificación como infracción⁽⁶⁶⁾.

Caso similar al descrito ocurre con la conducta consistente en “remitir o transportar bienes sin guía de remisión.” Así pues, si se conviene con nosotros sobre lo expuesto en relación con que no se justificaría en ocasiones la exigencia de emitir una guía de remisión o que ella cumpla con ciertos requisitos, resulta aún más injustificado sancionar estos incumplimientos. Un buen ejemplo puede ser aquel caso en el cual una empresa traslada bienes desde uno de sus establecimientos hacia otro de sus locales y emite una guía de remisión en la que no se consigna la opción que motiva el traslado, lo que de acuerdo con la normativa vigente califica como una infracción consistente en “remitir bienes sin guía de remisión.” ¿Acaso se ha dificultado la labor de fiscalización de la administración? ¿Importa tanto que se haya consignado dicha opción si es que existen otros múltiples elementos que permiten conocer el motivo y las características del traslado? ¿Hay algún elemento que induzca a la administración a pensar que el

recomendamos ver: LIU ARÉVALO, Rocío. *La multa alternativa al comiso. El caso de la remisión de bienes sin sustento documental. En: Diálogo con la Jurisprudencia*. Lima: Gaceta Jurídica, Año 6, No.21, 2000. pp.59-80. Cabe anotar que en dicho artículo, además de referirse a las sanciones a que hemos aludido, la autora emite diversas opiniones en torno a la configuración de la infracción consistente en “remitir o transportar bienes sin guía de remisión.” Dichas opiniones, que compartimos, también serán desarrolladas en lo que sigue del acápite IV de este trabajo.

(65) VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 5ta.ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1993. pp.389-390.

(66) La única explicación para que, siempre y en todos los casos, la conducta que comentamos constituya una infracción, parece estar en que existe una disposición -primer párrafo del artículo 3 del Decreto Ley No.25734- que obliga a usar el número de RUC en cualquier documento o actuación que se presente o realice ante la administración tributaria, respecto de obligaciones o procedimientos de naturaleza fiscal. Ello no obstante, como hemos mencionado, el incumplimiento de dicha obligación no siempre perjudica a la administración.

administrado oculta algo? La respuesta a estas preguntas parece ser negativa. El hecho de consignar las direcciones del punto de partida y de llegada en la guía muestra en casi la totalidad de los casos como el descrito la intención del traslado, siendo el olvido de consignar ello en el documento un descuido irrelevante que no perjudica la labor de la administración. Por lo demás, al sancionarse esta conducta, se castiga una omisión formal que en teoría no permite sustentar adecuadamente una operación que es tributariamente irrelevante -traslado de un bien- por motivos que en muchos casos son también tributariamente irrelevantes -llevar el bien desde un local de una empresa hacia otro de sus establecimientos-.

Otro ejemplo en igual sentido lo encontramos en el traslado de un bien con una guía de remisión a la que le falta la fecha de inicio del traslado, lo que también genera la comisión de la infracción de marras. Cabe preguntarse si dicha omisión, cuyo cumplimiento en casos análogos de otros documentos formales sí guarda una importancia sustancial⁽⁶⁷⁾, perjudica a la administración a tal grado que debe ser calificada como infracción. Creemos que no, pues lo que le interesa a la administración es conocer los detalles de la operación que motiva el traslado, mas no el detalle tributariamente irrelevante del transporte mismo para los efectos de la fiscalización que practica la administración al exigir una guía de remisión.

Este par de ejemplos, extensibles a varios otros supuestos, demuestran que en muchos casos los traslados de bienes se amparan con documentos que, aunque imperfectos, permiten que fluya claramente a partir de lo consignado en ellos la verdadera naturaleza y características del traslado, por lo que la falta de algún requisito formal realmente no merece que la normativa prevea la imposición de una sanción⁽⁶⁸⁾.

En este orden de ideas, debemos puntualizar que el castigo a los administrados resulta aún más irracional cuando se sanciona gravemente la omisión de requisitos de aparente irrelevancia -especialmente los detalles vinculados con el traslado mismo de los bienes-, cuya exageración queda mejor evidenciada cuando la omisión o incorrección en la guía no perjudican a la administración tributaria pues sigue siendo posible conocer con exactitud los detalles de la operación que motiva el traslado. No obstante lo expuesto, debemos indicar que quienes aplican las sanciones muchas veces muestran un criterio estrecho, que ha sancionado hasta la más nimia de las omisiones pese a que las características del traslado podían ser perfectamente conocidas⁽⁶⁹⁾.

En todo caso, en este extremo cabría traer a colación una interesante línea de pronunciamientos del Tribunal Fiscal, según la cual los defectos formales de un documento o registro no alteran la naturaleza de la operación que sustentan⁽⁷⁰⁾. Adaptar y aplicar todavía

(67) El caso más patente es el de los comprobantes de pago, en los cuales la fecha de emisión es sumamente importante pues ella está prevista, en la generalidad de los casos, como una de las circunstancias que genera el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas (IGV) en la venta de bienes muebles y la prestación de servicios en el país, así como en los contratos de construcción.

(68) Esta opinión es sostenida por un gran sector de abogados nacionales, que ha criticado el excesivo formalismo de la regulación sobre guías de remisión y la irracional configuración de la infracción por incumplir con dicha normativa. Al respecto, se puede ver: *Entrevista a Luis Hernández Berenguel*. En: *Análisis Tributario*, Vol. XI, No. 130, Lima, 1998, p.6.

(69) En efecto, la SUNAT se suele mostrar implacable al sancionar en casos como éstos o análogos la inobservancia de requisitos formales, pese a que dichas faltas sean manifiestamente irrelevantes y los documentos todavía puedan sustentar adecuadamente la operación que está detrás de ellos. Al respecto, son ilustrativos los casos resueltos por las RTF Nos. 25916 (la SUNAT sancionó un error tipográfico al consignar el número de libreta tributaria en unas facturas, sin dar mérito a la alegación de que se trataba de un mero error de imprenta); 26162 (la SUNAT sancionó que se consigne como libreta tributaria en un comprobante de pago el No.4259744, en lugar de 4259744); 394-3 (la SUNAT sancionó una falla tipográfica en una cifra del número de RUC de la imprenta que figuraba en el comprobante, que no permitía apreciarlo en forma clara); 1161-1-96 (la SUNAT sancionó la ausencia en la guía de remisión del número de autorización de impresión); 1438-3-96 (la SUNAT sancionó no consignar en un comprobante de pago los ceros de la izquierda en el número de autorización de impresión); 964-1-96 (la SUNAT sancionó la impresión en tinta de color negro del número de una boleta, cuando el resto de la impresión se hizo en tinta azul); 91-4-96 (la SUNAT sancionó consignar en la leyenda del comprobante que acredita el expendio de comida la frase "por consumo", en lugar de haber detallado los productos que se vendieron); 655-1-98 (la SUNAT sancionó la falta de numeración y fecha de emisión de la factura en la guía de remisión que sustentó un traslado, pese a que luego se acreditó la existencia de la operación con la correspondiente factura); y, 380-2-98 (la SUNAT sancionó el hecho de haber consignado en la guía de remisión incorrectamente que el transportista se llamaba "Transportes Cruzado", en lugar de "Transportes Cruzado E.I.R.L.").

(70) En tal sentido, entre muchas otras, tenemos en su parte pertinente las RTF Nos. 4445-2, 1252-3-96, 1897-4-96, 2626-4-96, 372-3-97, 716-4-97, 894-5-97, 70-1-98, 544-3-98, 567-3-98 y 119-4-99 (precedente de observancia obligatoria), de las cuales se desprende claramente que la inobservancia de ciertas formalidades no es determinante para dicho Tribunal administrativo cuando es posible acreditar las operaciones que están detrás de ellas.

con mayor alcance dicho criterio a las guías de remisión, cosa que creemos plausible, implica que cuando éstas presenten deficiencias formales que no impidan razonablemente a la administración conocer la operación que sustentan, no debería aplicarse sanción alguna -tanto más cuando el traslado está desvinculado a una operación con relevancia tributaria-. En este mismo sentido, Alejandro Altamirano cita un interesante fallo, recaído en la causa “Musali, Héctor” en 1992, en el cual un juzgado argentino revocó una sanción de clausura impuesta por incumplimientos formales, amparándose en el reglamentarismo desmedido de la norma que regulaba dichas formalidades, considerando el tribunal actuante que al excesivo reglamentarismo y formalismo se le debe dar mérito dentro del amplio contexto de pruebas que determina con mayor rigurosidad la conducta desarrollada por el contribuyente⁽⁷¹⁾.

Finalmente, cabe anotar que todo ello encuentra sustento en un criterio elemental de racionalidad que debe tomar en cuenta la administración al castigar infracciones, que le exige analizar con parámetros razonables las circunstancias que rodean a los supuestos ilícitos antes de castigarlos. A este respecto, resulta ilustrativa la sentencia del Tribunal Constitucional del 4 de marzo de 1999 recaída en el expediente No.088-96-AA/TC, que recogiendo expresamente lo que llama el principio constitucional de razonabilidad al aplicar las sanciones, declaró fundada una demanda de acción de amparo dejando sin efecto unas sanciones de multa y clausura de establecimiento impuestas por la Municipalidad Metropolitana de Lima.

4.2 ¿Respeto el principio de legalidad la regulación de la infracción?

El Código Tributario, extendiendo los alcances del principio de legalidad penal previsto en el inciso

d) del numeral 24 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú de 1993⁽⁷²⁾ a las infracciones y sanciones tributarias, dispone en el inciso d) de la Norma IV de su Título Preliminar que sólo por ley o decreto legislativo en caso de delegación, se puede “definir las infracciones y establecer sanciones”.

La disposición transcrita parece dar a entender que al regularse las infracciones y sanciones tributarias, tal como ocurre en materia penal con los delitos y las penas, se debe observar el principio de legalidad en forma absoluta. Pese a no descartar por completo dicha interpretación, nos inclinaremos a sostener que el Código Tributario admite, en realidad, una colaboración ligeramente más amplia de las normas reglamentarias en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias.

Amén de destacar que no hay norma en nuestro ordenamiento que en estricto impida dicha interpretación, esta aplicación matizada del principio de legalidad penal en sede administrativo tributaria se justifica básicamente por las mismas razones que subyacen el otorgamiento de potestades sancionadoras a la administración pública. A tal efecto, se debe tomar en cuenta que el derecho administrativo sancionador protege bienes jurídicos distintos de los tutelados por el derecho penal, a lo que se añade que la represión de ilícitos administrativos se construye sobre cierta discrecionalidad de la potestad administrativa y que no existe en este ámbito la cosa juzgada⁽⁷³⁾.

En tal medida, extendiendo una opinión del profesor Danós Ordoñez a la configuración del principio de legalidad en la potestad sancionadora de la administración tributaria peruana, consideramos que la exigencia en este ámbito de la reserva de ley o legalidad es sensiblemente menos rigurosa que en el campo penal, pues se acepta la colaboración subordinada del reglamento⁽⁷⁴⁾. Ello implica que una ley o un decreto legislativo debe regular, por lo menos, los elementos esenciales de las infracciones y sanciones tributarias.

(71) ALTAMIRANO, Alejandro. *Consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del derecho tributario*. Ponencia presentada en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. En: *El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo*. Tomo I. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), 1993.

(72) Dicho inciso establece que “Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley.”

(73) Sobre la aplicación matizada de los principios del derecho penal en sede administrativa, recomendamos la lectura, en su parte pertinente, de: DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. *Notas acerca de la potestad sancionadora de la administración pública*. En: *Ius et Veritas. Revista editada por estudiantes de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú*. No.10. Lima, 1995. pp.149-160.

(74) *Ibid.*; p.153.

Cabe indicar que este criterio también se apoya en lo expuesto en la Resolución No.383 del 15 de abril de 1998, recaída en el expediente de Acción de Amparo No.24-98, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 18 de junio de 1998⁽⁷⁵⁾. Esta Resolución no recayó en un expediente tributario, pero resulta perfectamente aplicable a dicho campo, confirmando que en materia administrativa sancionadora no se debe observar, indiscriminada o absolutamente, el principio de legalidad, sino que supone que una norma con rango de ley fije por lo menos los elementos esenciales para la configuración de la infracción y la naturaleza y los límites de la sanción aplicable, lo que no impide en este campo la actuación reglamentaria subordinada siempre a una ley.

Como ya hemos indicado, los numerales 3. y 6. del artículo 174 del Código Tributario señalan que remitir o transportar bienes sin una “guía de remisión a que se refieren las normas sobre la materia” constituye una infracción. Dichas “normas sobre la materia” son básicamente la LMCP y el RCP. Ahora bien, como vimos, la LMCP remitía al RCP, es decir, a un reglamento, la regulación sobre guías de remisión sin sujetarlo a mayores limitaciones. Entonces, tenemos que el concepto guía de remisión, que indiscutiblemente es el elemento esencial en la tipificación de la infracción consistente en “remitir o transportar bienes sin guía de remisión”, es regulado, sin mayores limitaciones, por la administración tributaria mediante un reglamento. Esto último transgrede formalmente lo dispuesto por el Código Tributario, que requiere de una norma con rango de ley para la fijación de los elementos esenciales de la infracción tributaria. Así pues, ante la ausencia de una norma con rango de ley que señale los límites que no puede exceder el reglamento al regular la guía de remisión, el RCP actúa casi sin subordinarse a normas

de rango legal para decidir cuándo es que la falta de un requisito o característica determinará la comisión de la infracción. Nótese cómo ello provoca que la administración introduzca a su antojo nuevos requisitos o características para las guías de remisión, creando, cada vez que actúa así, nuevos supuestos de infracciones sin haber necesitado de la habilitación de una norma con rango legal.

Entonces, tenemos que lo que en realidad parece haber operado en esta materia es una suerte de remisión en blanco, mediante la cual la administración se ve facultada a regular un concepto casi vacío de contenido legal –guía de remisión– como mejor le convenga, pudiendo crear a través de esa vía, sin mayores limitaciones, nuevas infracciones tributarias. Entendemos que ello atenta contra lo dispuesto por el inciso d) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, por lo que resulta ilegal.

4.3 Las guías de remisión imperfectas: aparente tipificación incompleta, antecedentes normativos y jurisprudencia contradictoria.

Existen básicamente dos formas de cometer la infracción consistente en “remitir o transportar bienes sin guía de remisión”: (i) remitir o transportar bienes sin emitir una guía de remisión; o, (ii) remitir o transportar bienes habiendo emitido una guía de remisión a la que le falta alguno(s) de los requisitos o características previstos por el RCP.

El supuesto (ii) califica como infracción por que si bien el Código Tributario sólo prevé como ilícito no sustentar el traslado de bienes con una guía de remisión, el RCP estipula que sólo calificará como guía de remisión el documento que cumpla con todos y cada uno de los requisitos y características que dicha norma prevé a tal efecto. En otras palabras, el RCP bloquea

(75) Dicho pronunciamiento, emitido por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público de la Corte Superior de Lima, declara inaplicables a las recurrentes las disposiciones de la Resolución Ministerial No.094-97-ITINCI/DM que regulan infracciones y sanciones, por cuanto aquéllas son violatorias de los principios constitucionales de legalidad y tipicidad –vertiente material del principio de legalidad– que rigen en el derecho punitivo en general. Resulta ilustrativo destacar sus siguientes considerandos: “(...) en el ámbito de las infracciones y sanciones administrativas el principio de legalidad supone que la ley fije por lo menos los elementos esenciales para la configuración de la infracción y la naturaleza y límites de la sanción aplicable. En conclusión, el régimen de división de poderes consagrado en la Constitución obliga al Estado peruano a tipificar mediante ley (o norma con rango de ley) los delitos y penas y las infracciones o sanciones administrativas (...). Lo cual no impide que en el ámbito de estas últimas el Poder Ejecutivo ejercite su potestad reglamentaria dentro de los límites que en cuanto al tipo de infracciones y naturaleza y extensión de las sanciones haya fijado la ley. Entonces, el establecimiento de un régimen de infracciones y sanciones por el Poder Ejecutivo para un tipo determinado de actividad sujeta a un poder represor, sin basamento ni marco fijados por la ley, resulta totalmente inconstitucional, pues viola el régimen de división de poderes, significando la invasión por el Poder Ejecutivo de la esfera de competencia propia del poder legislativo (...)” –el resaltado es nuestro–.

la posibilidad de que exista una guía de remisión imperfecta, pues ello equivale a que no exista una guía de remisión para efectos de determinar si se ha cometido la infracción prevista por el Código.

Sin perjuicio de lo expuesto en torno a que la tipificación de la infracción consistente en “remitir o transportar bienes sin guía de remisión” viola el principio de legalidad, consideramos que aún resulta sumamente cuestionable que se sancione la conducta que hemos identificado como (ii).

A tal efecto, resulta útil revisar los antecedentes normativos inmediatos de la configuración de la infracción consistente en “remitir o transportar bienes sin guía de remisión.” Desde que rige el Código Tributario vigente -22 de abril de 1996-, se pueden distinguir hasta dos períodos en la regulación de dicha infracción. Ello por cuanto los numerales 3. y 6. del artículo 174 del Código Tributario han mantenido su redacción original, pero los Reglamentos de Comprobantes de Pago sucesivamente vigentes desde esa fecha, sufrieron una variación al señalar lo que se entiende por guía de remisión.

Desde el 22 de abril de 1996 hasta el 23 de marzo de 1997 -en lo sucesivo, el “primer período”-, estuvo vigente el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia No.035-95/SUNAT. Este reglamento enumeraba una serie de requisitos y características con los que debían cumplir las guías de remisión, señalando en su artículo 18 que la guía sustentaría el traslado siempre que cumpla con ellos.

En nuestra opinión, si el Código Tributario tipificaba como infracción “remitir o transportar bienes sin guía de remisión”, era claro que si el documento no se había emitido -supuesto (i)- se incurría en la infracción, pero si el documento emitido era imperfecto -supuesto (ii)- la misma infracción no se había cometido. Sin embargo, el problema se originaba en que el Reglamento de Comprobantes de Pago señalaba que si a la guía de remisión le faltaba algún requisito o característica, dicha guía no sustentaría el traslado de los bienes, por lo que quedaba la duda si es que de emitirse una guía de remisión imperfecta -supuesto (ii), se había incurrido o no en la infracción prevista por el Código Tributario.

Contra la consideración de que la emisión de una guía de remisión imperfecta implicaba cometer una infracción, se planteaban múltiples argumentos. Y es que una cuestión elemental de racionalidad nos dice que si se emitía una guía de remisión para acreditar un traslado y ella era imperfecta, no había forma de señalar que el traslado no se había acreditado con una guía de remisión. Definitivamente, cuando se emitía una guía, digamos, sin señalar en ella el nombre del transportista, se estaba sustentando el traslado con una guía de remisión imperfecta, pero de ninguna manera se asimilaba ello a no sustentar el traslado con una guía de remisión. En tal sentido, cuando el Reglamento de Comprobantes de Pago decía tácitamente que una guía de remisión imperfecta equivalía a un documento inexistente, sin perjuicio del evidente sin sentido en que incurría, dicha norma creaba autónomamente una infracción no prevista por la lógica del Código Tributario, violándose el comentado principio de legalidad que reconoce el mismo cuerpo normativo.

Este argumento se apoyaba sólidamente en que, a diferencia de lo que disponían los numerales 3. y 6. del artículo 174 del Código Tributario, que no distinguían entre sustentar traslados de bienes con la correspondiente guía de remisión, de sustentar traslados con guías de remisión que no cumplen con los requisitos y características legalmente establecidos, tipificando como infracción tan sólo la primera de las conductas mencionadas, existían otras disposiciones en el mismo cuerpo normativo que sí recogían tal distinción. Tal era el caso del numeral 1. del artículo 174 del Código Tributario, que establecía como infracción, por un lado, no otorgar comprobantes de pago y, por el otro, otorgar documentos que no reúnan los requisitos para ser considerados como tales⁽⁷⁶⁾.

A diferencia de lo señalado en el numeral 1. del artículo 174 del Código Tributario respecto de los comprobantes de pago, el citado Código sólo tipificaba como infracción “remitir o transportar bienes sin guía de remisión” y no remitir o transportar bienes con “documentos que no reúnan los requisitos para ser considerados como guías de remisión.” Si bien podían parecer estas disposiciones incoherentes con relación al tratamiento dado a los comprobantes de pago, también es cierto que ellas eran claras y determinaban

(76) Otro supuesto análogo es aquél en el cual el Código Tributario distingue la infracción consistente en “No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la obligación tributaria dentro de los plazos establecidos” -numeral 1 del artículo 176- de “Presentar las declaraciones que contengan la determinación de la obligación tributaria en forma incompleta” -numeral 3 del artículo 176-.

indiscutiblemente cuándo una conducta era infracción y cuándo no lo era. Desde este punto de vista, el Reglamento de Comprobantes de Pago parecía querer cubrir ilegalmente lo que consideraba la incompleta tipificación de una infracción, creando, en realidad, un supuesto de ilícito adicional al dispuesto por el Código Tributario.

La contundencia de estos argumentos provocó que el Tribunal Fiscal inicialmente los acoja en un supuesto sustancialmente idéntico, en la Resolución del Tribunal Fiscal -en adelante, RTF- No.1146-3-96. En dicha RTF se indicó expresamente que el numeral 3 del artículo 174 del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo No.773 -según la modificación introducida en él por la Ley No.26414-, tipificaba la infracción de transportar bienes sin la guía de remisión a que se refieren las normas sobre la materia, y no la infracción de transportar bienes con guías de remisión a las que les falte algún requisito o característica.

De allí que en el caso materia de dicha resolución, el Tribunal Fiscal estableció que si bien la guía de remisión que sustentaba el traslado era defectuosa e imperfecta, ello no desvirtuaba su naturaleza de guía de remisión y que, para considerar que se incurría en la infracción del entonces numeral 3 del artículo 174 del Código Tributario, la falta de requisitos y características de la guía de remisión debería estar tipificada como infracción sancionable, como sucedía en el caso del entonces numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, según el cual era infracción sancionable no otorgar los comprobantes de pago u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como tales.

Si bien la RTF No.1146-3-96 se emitió sobre la base de las disposiciones del Código Tributario anterior, la regulación contenida en este extremo por el Código Tributario vigente no varió en ningún aspecto sustancial, por lo que el mismo criterio debía ser aplicado durante el primer período respecto de las infracciones previstas en los numerales 3 y 6 del artículo 174 del Código Tributario. Entonces, tal como lo había confirmado el propio Tribunal Fiscal, desde el 22 de abril de 1996 hasta el 23 de marzo de 1997, era evidente que de darse un traslado de bienes que se

sustentaba con una guía de remisión emitida sin cumplir con todos los requisitos y características que se exigían, no se configuraba ninguna de las infracciones tipificadas en los numerales 3 y 6 del artículo 174 del Código Tributario.

Desde el 24 de marzo de 1997 hasta la fecha, tienen vigencia los Reglamentos de Comprobantes de Pago aprobados por las Resoluciones de Superintendencia Nos. 018-97/SUNAT y 007-99/SUNAT. Durante este período, no varió ninguna de las disposiciones que hemos citado del Código Tributario. Sin embargo, los Reglamentos de Comprobantes de Pago pasaron a señalar en su artículo 17 que “para efecto de los numerales 3 y 6 del artículo 174 del Código Tributario y en el presente Reglamento, se considerará guía de remisión al documento que cumple con las siguientes disposiciones”, estableciendo luego una larga serie de requisitos y características que deben acompañar al traslado de bienes y a la impresión, emisión, utilización y conservación del documento que acredita dicho traslado, a efectos de que el mismo documento califique como una guía de remisión.

La diferencia con relación a lo dispuesto durante el primer período, está en que actualmente el Reglamento de Comprobantes de Pago señala expresamente que de emitirse una guía de remisión a la que le falte algún requisito, dicho documento no es una guía de remisión y que ello resulta aplicable para efectos de lo dispuesto en los numerales 3 y 6 del artículo 174 del Código Tributario. Como es evidente, al ardid reglamentario, sutil a la vez que burdo, se le aplican los mismos fundamentos expuestos durante el primer período para señalar que la remisión o transporte de un bien sustentado con una guía de remisión imperfecta, no califica como una infracción.

En efecto, en tanto el Código Tributario no ha variado, todavía es evidente que dicha norma sólo prevé como infracción la remisión o transporte de bienes sin sustentarlo con una guía de remisión, mas no con una guía de remisión imperfecta⁽⁷⁷⁾. En este orden de ideas, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal que citamos líneas arriba que apoyaba esta posición tampoco debería variar en lo más mínimo.

(77) Cabe indicar que hay quienes sostienen que mediante la aprobación de las Tablas (I, II III) de Infracciones y Sanciones Tributarias por la Ley No.27038 del 30 de diciembre de 1998 -actualmente dichas Tablas han sido aprobadas (sustancialmente con el mismo tenor en su parte pertinente) por la Ley No.27335 del 31 de julio de 2000-, aparentemente se trató de corregir este extremo del

No obstante lo expuesto, el Tribunal Fiscal ha cambiado el sentido de su jurisprudencia, señalando, en líneas generales, que la tipificación de la infracción consistente en “remitir o transportar bienes sin guía de remisión” está arreglada a ley y que ella también se comete cuando se emite una guía de remisión imperfecta, es decir, que no cumple con todos los requisitos y características establecidos por el RCP. Dicha tendencia, iniciada por pronunciamientos como las RTF Nos. 1006-1-97, 670-3-97 y 557-1-98 -llegando algunas de ellas inclusive a señalar que no se viola el principio de legalidad pues la infracción se encuentra “perfectamente tipificada” en el numeral pertinente del artículo 174 del Código Tributario-, actualmente está consagrada como precedente de observancia obligatoria por la RTF No.201-3-99⁽⁷⁸⁾.

Por las razones expuestas, no compartimos en ninguno de sus extremos el nuevo criterio adoptado por la máxima instancia administrativa en materia tributaria, que avalando las ilegales disposiciones pertinentes del RCP, considera finalmente que la remisión o el transporte de bienes con guías de remisión que no reúnen los respectivos requisitos y características califica como una infracción.

A tal efecto, si la tipificación de la infracción establecida en el numeral 6. del artículo 174 del Código Tributario era, en palabras del propio Tribunal, “perfecta”, entonces por qué se hizo necesario modificar el RCP -recuérdese que el Código Tributario no varió en este extremo- para establecer los elementos que configuraban la infracción consistente en “remitir o transportar bienes sin guía de remisión.” En tal sentido, ello hace notar que la tipificación del Código Tributario no comprende como infracción la remisión o el transporte de bienes con guías de remisión que no reúnen los requisitos y características pertinentes, y que para que dicha conducta sea considerada una infracción se ha hecho necesario que el RCP -norma de rango inferior al legal- así lo disponga.

En este mismo sentido, la mejor muestra de la inconsistencia de este pronunciamiento del Tribunal creemos encontrarla en que, como es evidente, el cambio de criterio de esta entidad se da a partir de un cambio en una norma reglamentaria, como es el Reglamento de Comprobantes de Pago. Ello demuestra indefectiblemente que es dicha norma reglamentaria la que regula ilegalmente los aspectos esenciales de la infracción consistente en “remitir o transportar bienes

Código. Así pues, en las Tablas aprobadas por la Ley No.27038 se alude a las infracciones tipificadas en los numerales 3. y 6. del artículo 174 del Código Tributario, señalando que ellas consisten en “Transportar bienes sin el correspondiente comprobante de pago o guía de remisión, a que se refieren las normas sobre la materia, o sin algún otro documento exigido por la ley para sustentar el traslado de los bienes” y “Remitir bienes sin el correspondiente comprobante de pago o guía de remisión, a que se refieren las normas sobre la materia, o sin algún otro documento exigido por la ley para sustentar el traslado de los bienes”, respectivamente -en ambos casos, las cursivas son nuestras-. Lo transcrito en cursivas -que sólo está previsto en las Tablas anexas al Código Tributario aprobadas inicialmente por la Ley No.27038 y actualmente aprobadas en forma sustancialmente idéntica por la Ley No.27335, mas no se encuentra señalado en los numerales pertinentes del artículo 174 del mismo Código-, habría incluido como infracción al traslado de bienes sustentado con guías de remisión imperfectas. Nosotros no compartimos tal interpretación, básicamente y en breve síntesis, por las dos razones siguientes: (i) Lo agregado por las Tablas a las infracciones tipificadas en el artículo 174 del Código Tributario no se refiere a aquel supuesto en que se sustenta el traslado de un bien con “documentos que no reúnan los requisitos para ser considerados como guías de remisión”, sino a los casos en que se debe acreditar el traslado con documentos que no son comprobantes de pago ni guías de remisión -por ejemplo, los traslados de bienes desde el CETICOS Tacna hasta la Zona de Comercialización de Tacna, en que se puede sustentar el traslado con un documento aprobado por la Administración del CETICOS Tacna en lugar de con una guía de remisión-; y, (ii) El fraseo incorporado por las Tablas no resulta formalmente válido, en tanto la tipificación de las referidas infracciones debió ser variada en el mismo texto del artículo 174 del Código Tributario y no en las Tablas de Infracciones y Sanciones cuya función, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 180 del Código Tributario, es establecer sanciones y no tipificar infracciones. Para un desarrollo de este segundo argumento, sugerimos revisar: *Análisis Tributario*, Vol. XII, No.133, Lima, 1999, p.24, así como la parte pertinente de la entrevista concedida por César TALLEDO MAZÚ, publicada en las pp. 5-8 de la misma edición.

- (78) Cabe anotar que en esta RTF No.201-3-99 se señala que el criterio plasmado por el Tribunal en la citada RTF No.1146-3-96 no ha sido cambiado, sino que no resulta aplicable al presente caso pues, como vimos, se refiere a un supuesto que se dio durante la vigencia del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia No.035-95/SUNAT, de la cual, según el Tribunal, “se desprendía que si la guía de remisión era defectuosa o imperfecta ello no desvirtuaba su naturaleza.” Discrepamos de esta opinión del Tribunal pues consideramos que dicho Reglamento de Comprobantes de Pago, al decir que una guía emitida sin cumplir con los requisitos pertinentes “no sustentaba el traslado”, tácitamente equiparaba la figura de la guía imperfecta, por su total ineficacia, con la no emisión de la guía. Desde esta perspectiva, la diferencia con relación a lo dispuesto durante el primer período, está en que actualmente el Reglamento de Comprobantes de Pago hace expresas dos alusiones que estaban sobreentendidas, como es que si se emite una guía de remisión a la que le falte algún requisito dicho documento no es una guía de remisión y que ello resulta aplicable para efectos de lo dispuesto en los numerales 3. y 6. del artículo 174 del Código Tributario. En tal sentido, consideramos que el criterio inicial contenido en la RTF No.1146-3-96 sí ha dado un giro de 180 grados con la RTF No.201-3-99.

sin guía de remisión”, pues es una modificación en sus disposiciones y no en las del Código Tributario, la que determina que el Tribunal Fiscal cambie de parecer respecto de la calificación como infracción de la conducta consistente en sustentar el traslado de bienes con guías de remisión imperfectas.

En efecto, como señalamos, durante el primer período el Tribunal Fiscal, en la RTF No.1146-3-96 había generado que se pueda desprender indubitadamente como criterio general que un hecho -la remisión de bienes con guías de remisión imperfectas- no calificaba como la infracción tipificada en los numerales 3. y 6. del artículo 174 del Código Tributario. Ahora, con el criterio vigente del Tribunal, este mismo hecho sí calificaría como la infracción tipificada en los referidos numerales del artículo 174 del Código Tributario.

Finalmente, creemos conveniente citar el texto del vigente “Régimen de gradualidad de las sanciones y de los criterios para aplicar las sanciones de internamiento temporal de vehículo y de comiso” -aprobado por la Resolución de Superintendencia No.013-2000/SUNAT, del 18 de enero de 2000-, que reconoce que emitir una guía de remisión imperfecta es sustancialmente distinto de no emitir una guía de remisión, confirmando lo que hemos venido señalando.

Dicha norma, en el numeral 2.2 del numeral 2 de su artículo 5, contiene un cuadro con 12 casilleros, en cada uno de los cuales se señalan los supuestos que originan una misma infracción para efectos de aplicar criterios de gradualidad. En los casilleros 2 y 3 se señala textualmente lo siguiente -las negritas, cursivas y el subrayado son nuestros-:

Artículo 174, numeral 3: *Transportar bienes sin el correspondiente* comprobante de pago o *guía de remisión, a que se refieren las normas sobre la materia, o sin algún otro documento exigido por la ley para sustentar el traslado de los bienes, o transportarlos con documentos que no cumplen con los requisitos para ser considerados como* comprobante de pago o *guía de remisión*, a que se refieren las normas sobre la materia.

Artículo 174, numeral 6: *Remitir bienes sin el correspondiente* comprobante de pago o *guía de remisión, a que se refieren las normas sobre la materia,*

o sin algún otro documento exigido por la ley para sustentar el traslado de los bienes, o remitirlos con documentos que no cumplen con los requisitos para ser considerados como comprobante de pago o **guía de remisión**, a que se refieren las normas sobre la materia.

Al menos en lo que nos toca, creemos que el asunto es evidente. La columna de la derecha de estos casilleros nos dice que cuando se da en la realidad alguno de los supuestos que se señalan, se considera que se ha cometido la infracción prevista en la disposición que figura en la columna de la izquierda.

Si se revisa lo prescrito por la normativa pertinente, uno llegará a las siguientes conclusiones con relación a lo que consta en la columna de la derecha: (i) Las cursivas *-Remitir o transportar bienes sin la correspondiente guía de remisión, a que se refieren las normas sobre la materia-*, repiten lo previsto en los numerales 3 y 6 del artículo 174 Código Tributario; (ii) Las negritas **-remitir o transportar bienes sin algún otro documento exigido por la ley para sustentar el traslado de los bienes-**, repiten lo previsto en las Tablas que añaden una frase a dichos numerales, introducidas inicialmente por la Ley No.27038 y actualmente aprobadas por la Ley No.27335⁽⁷⁹⁾; y, (iii) Lo subrayado -transportar bienes o remitirlos con documentos que no cumplen con los requisitos para ser considerados como guía de remisión-, no repite ni se refiere a la tipificación de la infracción contenida en el Código Tributario ni a lo añadido por las Tablas anexas.

Como se aprecia, estas conductas subrayadas en la columna de la derecha, no están tipificadas como infracción por el Código Tributario -ni por sus Tablas anexas-, siendo necesario que se enuncien expresamente para que se entiendan incluidas en los numerales 3 y 6 del artículo 174 del Código Tributario. Así pues, es claro que la misma SUNAT en esta norma reconoce que transportar o remitir bienes sin guía de remisión es distinto de transportar o remitir bienes con documentos -léase guías de remisión- que no cumplen con los requisitos para ser considerados como guías de remisión, tanto así que los enuncia expresamente por separado.

(79) Supra nota 78, en su parte pertinente.

5 Algunos otros problemas de aplicación.

Como ya hemos adelantado en cierta forma, la deficiente técnica legislativa plasmada en algunos puntos de la regulación vinculada con las guías de remisión y las arbitrarias interpretaciones que exhibe con frecuencia la administración tributaria, suelen generarles muchos problemas a quienes lidian con estos documentos. A continuación, desarrollaremos sintéticamente sólo algunos de los referidos problemas de aplicación que conocemos se han dado en este extremo⁽⁸⁰⁾.

5.1 Traslado de bienes que contendrán otros bienes adquiridos.

Cuando las características de la mercancía así lo requieren, los transportistas envían en sus unidades de transporte envases o contenedores vacíos para introducir en ellos los bienes que recogerán y luego transportarán. Un supuesto típico es aquél en el cual las empresas adquieren productos agrícolas de campesinos ubicados en zonas rurales de las ciudades, para lo cual envían camiones a recoger los bienes,

mandando en dichos camiones las cajas o envases vacíos que contendrán los productos agrícolas que han adquirido. Creemos que este traslado de contenedores o envases vacíos en casos como el que hemos expuesto no debería ser sustentado con una guía de remisión.

En síntesis, ello se basa en que el numeral 1. del artículo 19 del RCP estipula que los traslados de bienes a acreditarse con una guía de remisión son sólo aquellos hechos “con ocasión” de algunos motivos, es decir, que no cualquier traslado debe ser acreditado con una guía de remisión, sino sólo aquellos efectuados por alguna de las razones previstas en el RCP. Desde esta perspectiva, si el traslado de envases, cajas o contenedores vacíos para introducir en ellos otros bienes se efectúa sin atender específicamente a ninguno de los motivos previstos por el RCP -como en el caso de nuestro ejemplo-, dichos traslados no deben ser sustentados con una guía de remisión.

Sin embargo, conocemos extraoficialmente que dicha posición no necesariamente sería compartida por la SUNAT, que consideraría que en tal supuesto existe la obligación de emitir una guía de remisión, consignando en ella como motivo específico del traslado la opción “otras”, detallando la leyenda “Envío

(80) Cabe reflexionar brevemente sobre la, algunas veces, curiosa y, en otras, defectuosa técnica legislativa que exhibe el RCP en el extremo que regula a las guías de remisión. Lamentablemente, parece ser que a nuestros técnicos legislativos -*draftsman* en apropiada terminología anglosajona-, cuya labor es altamente especializada en otras latitudes, les da a veces por quedarse en operadores empíricos que plasman la opción legal sin técnica alguna, olvidando que su labor, de no ser correctamente realizada, provoca regulaciones confusas, que son fuentes potenciales de dudas interpretativas. En lo referido a la construcción formal de artículos, una regla básica exige que éstos no deben ser demasiado largos. La razón es simple: un artículo largo dificulta su comprensión y, peor aún, de tener múltiples subdivisiones, también dificulta su cita. Contra ello atentan con alevosía los artículos 17 y 19 del RCP -este último contiene 11 numerales, de los cuales el numeral 9. contiene 5 numerales adicionales y el numeral 11. contiene 2 literales adicionales-. En este mismo extremo, también debemos criticar el defectuoso engranaje del articulado del RCP contenido en su Capítulo V-“Obligaciones para el traslado de los bienes”, que empieza por señalar las características que debe reunir tan solo uno de los documentos -guía de remisión- que acredita el traslado de bienes (artículo 17) y recién dos artículos después (artículo 19), enumera las reglas generales para el traslado de bienes, para volver finalmente a las guías de remisión señalando obligaciones para su conservación y archivo (artículo 20). Asimismo, este extremo del RCP no exhibe un criterio unitario para colocar ciertas disposiciones en algunos artículos, tal como ocurre en el artículo 19 -que, bajo el título “Normas para el traslado y entrega de bienes”, mezcla indiscriminadamente regulaciones sobre aspectos de naturaleza totalmente distinta- y en el artículo 17 -que en su numeral 5. consigna como una “disposición que debe ser cumplida para que un documento sea considerado guía de remisión”, que “El punto de emisión de las guías de remisión, no necesariamente deberá coincidir con el punto de partida en los casos que corresponda”, lo que representa una incoherencia pues este último numeral es imposible de ser “cumplido” o “incumplido” para efectos del enunciado general del artículo 17-.

De otro lado, cabe también poner de manifiesto las excesivas remisiones y citas normativas, internas y externas, que hace el RCP en el extremo que regula las guías de remisión. Los frecuentes envíos a otras disposiciones y capítulos del RCP, al Código Tributario, a la Ley General de Aduanas y a algunos acuerdos internacionales, necesarios y razonables en ocasiones y en otras no tanto, arrojan un dato objetivo, irrefutable, como es que, en varios casos, para entender correctamente el RCP en el extremo que regula las guías de remisión, hay que conocer casi todos los artículos de dicho reglamento y tener a la mano varias normas adicionales, lo que para el lego resulta a veces impracticable o inalcanzable.

Sobre los principales aspectos mencionados en esta nota, recomendamos revisar los trabajos de: CASTIÑEIRA PALOU, María Teresa. *División de las leyes*; SALVADOR CODERCH, Pablo. *Las remisiones*; y, KIRCHNER, Pedro y ANDÚGAR, Pedro. *Reglas de citas*; todos ellos contenidos en: *Grupo de estudios de técnica legislativa* (GRETEL). Op.cit.; así como la parte pertinente de: FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La norma jurídica. Condiciones a cumplir para el logro de la seguridad jurídica*. Ponencia presentada en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. En: *El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo*. Tomo I. Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT): Lima, 1993.

de envases para ser llenados con mercadería” o algún otro concepto similar⁽⁸¹⁾. El sustento legal de esta interpretación parecería estar en que el numeral 1. del artículo 19 del RCP señala que: “Las guías de remisión sustentan el traslado de bienes con **ocasión de** su transferencia, prestación de servicios que involucra o no transformación del bien, cesión en uso, consignación, remisiones entre establecimientos de una misma empresa y otros” -las negritas son nuestras-, por lo que el motivo “otros” implicaría que el traslado de un bien por, prácticamente, cualquier razón -¿el pastel del día de la madre para la abuela?- deba ser sustentado con una guía.

Debemos indicar que no compartimos la señalada interpretación si acaso fuese adoptada por la administración tributaria. Al respecto, además de destacar que no parece ser la intención del RCP que cualquier traslado se sustente con una guía de remisión -si eso hubiera querido, entonces por qué no dispuso simplemente que “los traslados de bienes se sustentan con guías de remisión”, en lugar de dar una suerte de lista como lo hace-, una interpretación de este tipo desnaturalizaría aun más los parámetros mínimos de racionalidad a los que se debe ajustar la imposición de deberes a los particulares, configurándose intromisiones desproporcionadas y exageradas en el desarrollo de sus actividades económicas.

A mayor abundamiento, tal errónea interpretación, basada en una regulación poco clara, requeriría que la remisión de cualquier bien que no forme parte integrante del vehículo que lo traslada debe estar acreditada con una guía de remisión, lo que en un caso análogo podría llevar al absurdo de exigir una guía de remisión cuando se trasladan en un camión sogas que serán utilizadas para atar bienes que serán recogidos de los almacenes del vendedor en el referido vehículo.

5.2 Traslados de bienes que encajan en más de una opción.

El numeral 2.6 del numeral 2 del artículo 17 del RCP señala, como regla general, que en la guía de remisión se deberá consignar como “motivo del traslado” una serie de opciones -10 en total-, para que cuando se realice el traslado del bien y se emita la guía,

en ella se consigne el motivo del traslado marcando una de las opciones impresas.

El problema está en que el legislador ha decidido obligar a que ciertos traslados sean acreditados con una guía de remisión sin tomar en cuenta un criterio único, mezclando a tal efecto parámetros objetivos y subjetivos y, de otro lado, genéricos y específicos. Ello podría provocar que el motivo del traslado de un bien encuadre perfectamente dentro de dos opciones distintas, como ocurre, por ejemplo, cuando se remiten bienes desde un establecimiento de una empresa a otro para que sean exhibidos o cuando se traslada un bien con motivo de su venta al exterior. Cabe preguntarse si en el primero de nuestros ejemplos se debe marcar la opción “traslado entre establecimientos de una misma empresa” u “otras” (especificando exhibición) o si en el segundo debe indicarse la opción “exportación” o “venta”, máxime cuando el segundo párrafo del numeral que comentamos parece establecer que sólo puede marcarse una de las opciones.

Si bien reconocemos que estos problemas debieran ser fácilmente subsanables interpretando razonablemente las disposiciones del RCP, de un recuento de algunos de los criterios que han orientado la actuación de la SUNAT en torno a la emisión de guías de remisión, no podemos asegurar que la administración, amparándose en que la guía de remisión es defectuosa, no determine que se ha cometido una infracción.

5.3 ¿Todas las paradas del transportista durante el trayecto deben consignarse en la guía de remisión?

En ocasiones el transportista que traslada mercadería debe hacer alguna parada durante el trayecto -no vinculada con la mercancía que se remite-, antes de llegar al punto de destino. Un supuesto típico es aquél en el cual una misma unidad de transporte traslada un bien “1” a un local “1” y un bien “2” a un local “2.” Dado que el bien “2” permanecerá en la unidad de transporte mientras se descarga el bien “1” en el local “1”, cabe preguntarse si es que en la guía de remisión debe consignarse que respecto del bien “2” existen dos traslados, el primero desde el punto de partida hasta el

(81) Ello nos fue manifestado en dos ocasiones por distintos funcionarios de la SUNAT, que contestaron a consultas que formulamos telefónicamente durante el pasado mes de diciembre de 1999.

local “1” y el segundo desde el local “1” hasta el local “2.”

Consideraríamos que ello no debe ser así, pues no sólo no encontramos una disposición que en estricto establezca tal obligación, sino que además pueden surgir durante el traslado infinidad de paradas por cualquier motivo que no guardan relevancia alguna, careciendo de sentido que se obligue a discriminar cada trayecto en la guía. Por ello, en nuestro ejemplo, en la guía se debe consignar que el bien “2” se traslada desde el punto de partida hasta el local “2” -domicilio del establecimiento que constituye el punto de llegada-.

No obstante ello, nuevamente tenemos entendido que la Administración Tributaria no compartiría tal interpretación, por cuanto ha considerado que en casos como el de nuestro ejemplo se debe consignar en la guía de remisión toda la ruta del traslado, incluyendo cada una de las paradas que efectúe el transportista, por ajenas que sean al punto de destino del bien⁽⁸²⁾.

Asimismo, tal criterio parecería desprenderse de la sentencia del Tribunal Constitucional del 29 de diciembre de 1998, recaída en el expediente No.446-98-AA/TC, que resuelve desfavorablemente una acción de amparo interpuesta por un administrado. De lo que se desprende de los antecedentes de la sentencia, en este insólito caso se remitió un boliche sardinero en varios camiones que fueron intervenidos por funcionarios de la Capitanía del Puerto de Huacho antes de llegar a su destino final, exigiendo los funcionarios de dicha Capitanía a los choferes trasladar los camiones a sus instalaciones para realizar una certificación. La SUNAT intervino los camiones cuando se dirigían a la Capitanía, determinó la comisión de una infracción y comiso el boliche de pesca, por considerar que los choferes no habían señalado el traslado a la Capitanía en una guía de remisión, argumentando la administración tributaria que ella “no era competente para evaluar las órdenes impartidas por el Capitán del Puerto de Huacho.” Cabe anotar que el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia No.018-97/SUNAT -al amparo del cual se determinó

la infracción-, en nuestra opinión al igual que el actual, no preveía la obligación de consignar en la guía las paradas del transportista antes de dejar el bien en el punto de llegada, máxime cuando dichas paradas intermedias no tienen vinculación alguna con la operación que motiva el traslado de la mercancía.

Por ello, no compartimos la inexplicable posición adoptada por la SUNAT y el Tribunal Constitucional en casos como el descrito, que exigiría que en la guía de remisión se distinga un tramo si es que el chofer del transporte se detiene a almorzar en un restaurante o a pernoctar en un hotel antes de llegar al punto del destino, lo que francamente resulta absurdo. A mayor abundamiento, nótese que de asumir erróneamente que el RCP indica que estas paradas deben consignarse en la guía, de darse alguna parada imprevista durante el traslado, es el mismo chofer quien deberá conocer tal disposición normativa y aplicarla correctamente, lo que obviamente resulta improbable si atendemos a los estándares domésticos.

5.4 Sucesivas comisiones de una misma infracción por parte de una empresa dentro de un período reducido.

Existen empresas que, dentro de un período reducido, remiten sucesivamente bienes en varias unidades de transporte. Así, imaginemos que la empresa “X” debe remitir 100 muebles a la empresa “Y”, para lo que emplea 5 camiones, que parten uno detrás del otro con dirección al establecimiento de esta última compañía. En tal supuesto, la empresa “X”, en calidad de remitente y transportista de los muebles, deberá emitir 5 guías de remisión, una por cada camión⁽⁸³⁾, para sustentar los traslados “1”, “2”, “3”, “4” y “5.”

Pues bien, cuando en la práctica se han dado casos como el descrito y no se han emitido las guías de remisión o se han emitido defectuosamente, en ocasiones ha ocurrido que la administración tributaria ha intervenido los traslados “1”, “2”, “3”, “4” y “5”, sin que transcurra un período razonable entre una intervención y otra, notificando posteriormente al remitente de los bienes tantas Resoluciones de Multa

(82) Ello nos fue manifestado por un funcionario de la SUNAT, que contestó a una consulta que formulamos telefónicamente durante el pasado mes de diciembre de 1999.

(83) El numeral 5. del artículo 19 del RCP, señala que los documentos que sustenten el traslado de bienes, deberán ser emitidos en forma previa al traslado, *por cada unidad de transporte*.

como intervenciones se efectuaron -5 en nuestro ejemplo- por la múltiple comisión de la infracción consistente en “remitir bienes sin guía de remisión⁽⁸⁴⁾”.

Debemos sentar enfáticamente nuestras dudas sobre la corrección de este proceder de la administración tributaria, consistente en sancionar varias veces a una misma empresa por la múltiple comisión de la misma infracción dentro de un período reducido.

A tal efecto, cabe recordar que además de tener fines represivos e intimidatorios, la sanción cumple con una función educativa y orientadora⁽⁸⁵⁾. En tal sentido, la aplicación de una sanción administrativa siempre busca que el infractor adecue su conducta a lo dispuesto por las normas tributarias, desnaturalizándose dicha finalidad cuando se efectúan dos o más intervenciones dentro de un período reducido, aplicándose dos o más sanciones de multa independientes a la misma empresa.

Así, en principio, consideramos válido sostener que si en todos los casos se ha castigado una misma infracción, la finalidad de la sanción queda satisfecha con la aplicación de una sola sanción por la primera intervención, constituyendo un despropósito sancionar nuevamente a la misma empresa por idénticas infracciones según las intervenciones producidas poco tiempo después, pues ello no permite que para realizar los restantes traslados se subsanen las omisiones detectadas.

Naturalmente, para atender al argumento expuesto en el párrafo precedente, se deberán tomar en cuenta criterios de racionalidad aplicables a cada caso concreto, como, por ejemplo, si el tiempo que transcurrió entre cada intervención o las características del transporte realmente imposibilitaban la subsanación de la omisión detectada, o si el contribuyente no ha cometido antes la misma infracción.

Finalmente, cabe anotar que el argumento propuesto cobra fuerza en tanto ya el Tribunal Fiscal, en un caso análogo, ha revocado una sanción de multa impuesta por la administración basándose en que la finalidad de dicha sanción se desnaturaliza si se

efectúan dos intervenciones dentro de un período reducido aplicando sanciones independientes. En efecto, en la RTF No.1103-5-96, dicho Tribunal revocó la resolución apelada bajo el sustento de “que la sanción que se aplica a aquellos que no otorgan comprobantes de pago busca inducirlos a que adecuen su conducta a lo dispuesto por las normas tributarias pertinentes, por lo que dicha finalidad queda desnaturalizada si se efectúan dos intervenciones el mismo día aplicando sanciones independientes, siendo que si el recurrente no cuenta con comprobantes de pago no es posible que subsane tal omisión en el mismo día.”

6 A manera de conclusión.

Suele decirse, en los predios de la técnica legislativa, que es tarea fácil tomar una norma ya elaborada para criticarle deficiencias. Hemos sido en exceso irreverentes al respecto, pues no sólo hemos incurrido en el vicio denunciado, sino que, además, a nuestra crítica no ha seguido propuesta alternativa alguna para la regulación sobre guías de remisión. Sería sencillo excusar nuestra conducta en la falta de espacio y tiempo, pero también sería deshonesto justificarnos totalmente por estos dos factores. Y es que queda en nosotros, como probablemente también en el lector, la duda sobre cuál es la salida a los problemas descritos dentro del rango que va, desde la erradicación de nuestro ordenamiento de las guías de remisión, hasta la introducción de algunos ajustes en ciertos extremos de la normativa vinculada con ellas y en su aplicación por la administración.

Nuestro objetivo fue, desde un inicio, modesto: llamar la atención sobre los problemas, deficiencias y excesos que puede traer consigo una regulación administrativa -como la actual- sobre guías de remisión, y recordar que existen límites. El lector agnóstico podrá, siempre, revisar cualquier publicación periódica de carácter tributario para corroborar la cantidad de inquietudes y conflictos que ha provocado y provoca en el discurrir del comercio esta figura aparentemente inofensiva.

(84) Tal fue el caso de las Resoluciones de Multa Nos. 011-02-0003049, 011-02-0003050, 011-02-0003051, 011-02-0003052 y 011-02-0003053, emitidas por la SUNAT a una empresa minera. Cada una de dichas Resoluciones puso en cobranza una sanción de multa por la supuesta comisión de la infracción consistente en “remitir bienes sin el correspondiente comprobante de pago o guía de remisión a que se refieren las normas sobre la materia.” Las cinco infracciones sancionadas se produjeron, con pocas horas de diferencia, entre los días 15 y 16 de junio de 1999.

Por lo señalado, no hemos pretendido concluir, como mandan los cánones de cualquier trabajo científico, señalando si la guía de remisión debe ser mantenida cambiando tales o cuales aspectos de su regulación o si debe reemplazarse por una figura que tenga otras características, o si debe ser simplemente eliminada. No hemos sido tan pretenciosos ni, como advertimos en su oportunidad, nos hemos sustituido en la competencia de las entidades correspondientes que deben realizar esas labores. Sin embargo, sí podemos decir que al tratar sobre las guías de remisión el Estado, en líneas generales, parece haber regulado con deficiencia e ineficiencia y aplicado la normativa con abuso e irracionalidad.

Ello nos lleva indefectiblemente a intuir que la regulación sobre guías de remisión representa actualmente una de las aristas más imperfectas de nuestro sistema tributario. Tan imperfectas son la regulación y su aplicación, que autorizarían a deslizar una siniestra teoría que señala que la regulación de marras se mantiene porque permite al Estado hacerse de importantes recursos que generan las sanciones pecuniarias por los incumplimientos en que inexorablemente incurren los administrados al aplicarla. A la luz de este –

quizás delirante- esbozo de teoría, tememos haber sido engañados con astucia; inocua como aparece la guía de remisión, las sanciones pecuniarias que reciben las arcas del Estado por el incumplimiento de las exigencias que impone su regulación no dejan de ser significativas.

Mientras evaluamos si es que resulta sostenible la tesis precedente, tomemos en cuenta que hace ya tiempo autores como Buchanan y Brennan, pusieron en duda la idea de que en su actuación el Estado velará siempre y por encima de todo por la consecución de los intereses generales, poniendo al descubierto, más bien, a un Estado que puede actuar, y *de facto* actúa en ocasiones, malévolamente: “(...) la perspectiva constitucional es radicalmente irreconciliable con el modelo del déspota benevolente, que en sus diversas formulaciones constituye la base del análisis ortodoxo de la política en general y de la teoría impositiva convencional en particular. La lógica de las restricciones constitucionales está incorporada en la predicción implícita de que cualquier poder otorgado al Estado puede ser ejercido, en ciertos entornos y en algunas ocasiones, en formas que difieren de la utilización que se deseó de tal poder, la que decidieron los ciudadanos tras el velo de la ignorancia⁽⁸⁶⁾”. *AE*

(85) Para una breve referencia al respecto, se puede ver: PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1994. p.317.

(86) BUCHANAN y BRENNAN. *El poder fiscal. Fundamentos analíticos de una Constitución fiscal*; citados por: MARÍN ARIAS, Manuel. *Constitución y normas tributarias*. Conferencia de clausura del curso 1987/88 del Centro de Estudios Tributarios y Económicos. En: *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero* 1988. Madrid: Ediciones Gráficas ORTEGA, 1990. p.247.